

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE

MOACIR JOSÉ SOARES

GESTÃO TRIBUTÁRIA
UM ESTUDO SOBRE A PRÁTICA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO ADOTADA POR INDÚSTRIAS PARANAENSES

CURITIBA

2008

MOACIR JOSÉ SOARES

GESTÃO TRIBUTÁRIA
UM ESTUDO SOBRE A PRÁTICA DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO ADOTADA POR INDÚSTRIAS PARANAENSES

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA

2008

Soares, Moacir José.

Gestão Tributária - Um Estudo sobre a Prática de Planejamento Tributário adotada por Indústrias Paranaenses / Moacir Jose Soares – Curitiba, 2008.
208 p.

Trabalho apresentado ao Programa de Mestrado em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, 2008.

Bibliografia

1. Gestão Tributária; 2. Tributos; 3. Contabilidade Fiscal; 4. Apuração de Impostos;
5. Regimes de Tributação; 6. Planejamento Tributário.

I. Orientador: Pacheco, Vicente. Título. II. Universidade Federal do Paraná. Programa de Mestrado em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.61

“GESTÃO TRIBUTÁRIA – UM ESTUDO SOBRE A PRÁTICA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ADOTADA POR INDÚSTRIAS PARANAENSES”.

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO**

**APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:**



**PROF. DR. VICENTE PACHECO
PRESIDENTE**



**PROF. DR. LUIZ VAMBERTO DE SANTANA
MEMBRO**



**PROF. DR. LUIZ ANTONIO BRANDALISE
MEMBRO**

À minha querida Laci, companheira de todos os momentos. Sem tua compreensão, colaboração e estímulo, este trabalho não teria sido concretizado.

Aos meus filhos, Guilherme, Rodrigo e Marina, por ser a razão de meus esforços.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho, especialmente as professores integrantes do Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, pelos valiosos ensinamentos transmitidos durante as aulas.

Ao Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida, pelos bons ensinamentos da prática científica, pela compreensão e incentivo à pesquisa.

Ao Prof. Dr. Vicente Pacheco, pela atenção dispensada, envolvimento, contribuições valiosas e dedicado empenho na orientação deste trabalho.

Aos Prof.^s Dr.^s Luiz Vamberto de Santana e Luiz Antonio Brandalise, membros das bancas de qualificação e de defesa, pelas valiosas sugestões e contribuições na finalização deste estudo.

Aos senhores Maurílio Leopoldo Schmitt e Roberto Antonio Peredo Zurcher, economistas do Departamento Econômico da Federação das Indústrias do Paraná – FIEP, pela colaboração na pesquisa de campo.

A todos os colegas da primeira turma (2005), pelo espírito de companheirismo, tolerância, colaboração e sugestões nos temas abordados nas disciplinas, bem como pela troca de experiência durante a realização do Curso de Mestrado.

Aos colegas professores do Departamento de Contabilidade da UFPR, pelo apoio e incentivo à participação desta primeira turma do programa de Mestrado.

RESUMO

Este estudo apresenta inicialmente um breve histórico do sistema tributário no Brasil, desde a constituição de 1824, até a complexidade do sistema atual. Na sequência, apresentam-se os fundamentos relacionados à legislação tributária e conceituações sobre o Direito Financeiro, visto hoje como um sistema normatizador das atividades financeiras do estado, enquanto que o Direito Tributário é tratado como um ramo autônomo da ciência jurídica. Salienta-se a Contabilidade Tributária como um dos ramos da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos, subsidiando com informações extremamente necessárias à apuração das hipóteses de incidência tributária. São desenvolvidos exemplos práticos de apuração de tributos que incidem sobre o lucro das Pessoas Jurídicas e também de impostos e contribuições que incidem sobre o faturamento ou receitas das empresas. Observa-se nos modelos de apuração de impostos e contribuições desenvolvidos neste trabalho, as normas regulamentares de escrituração fiscal e de apresentação de informações exigidas pela Administração Fazendária. Destaca-se a importância do planejamento tributário como uma das variáveis influentes na competitividade dos negócios, pois os tributos indiretos têm grande reflexo nos preços, exigindo-se cada vez mais esforços criativos, inovadores e dinâmicos de estratégias das empresas. Faz-se o comparativo entre a *elisão* e a *evasão* fiscal, suas características e os enfoques de tributaristas sobre a norma geral antielisão. Por meio de pesquisa junto às indústrias paranaenses, analisam-se os regimes de tributação por elas adotados, suas estratégias e medidas gerenciais em relação ao Planejamento Tributário. Por fim, apresentam-se vários casos sobre planejamento tributário de empresas, estudado por tributaristas, além de trabalhos acadêmicos, constante do apêndice deste trabalho.

Palavras-chave: gestão tributária; tributos; contabilidade fiscal; apuração de impostos; regimes de tributação; planejamento tributário.

ABSTRACT

This study starts with a brief historic overview of the Brazilian Tax System, from the 1824 Constitution up to the present system's complexity. Then, the fundamentals of the tax legislation and conceptualizations concerning Financial Law *vis a vis* Tax Law are presented, being the former seen as a system for the regulation of activities of the State, and the latter treated as an autonomous branch of forensic science. Tax Accounting is highlighted as one of the branches in Accounting responsible for the management of taxes, inasmuch as it provides important information concerning the applicability of Tax Laws. Practical examples for the assessment of corporate taxes on profit, revenue and income are developed. The models of tax assessment developed comply with the regulations for book-keeping and presentation of data from the Tax Authority. The relevance of Tax Planning as an influential variable on business competitiveness, as indirect taxes are reflected on prices, which calls for more creative, innovative and dynamic efforts from companies' strategies. A comparison is made between tax evasion and tax avoidance, focusing on their characteristics and the opinions of scholars of the field in regards of the "anti-avoidance" general norm. Field research is performed, based on the industries of Paraná, and the tax regimes adopted are analysed, as well as their strategies and management practices in regards to Tax Planning. Finally, the appendix presents some practices of Tax Planning via studies performed by renowned jurists as well as via case studies presented in academic papers.

Keywords: tax management; taxes; fiscal accounting; tax assessment; taxing regimes; tax planning.

LISTA DE QUADROS

1	LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL – PARTE "A" - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.....	75
2	PARTE "A" - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.....	76
3	PARTE "B" - CONTROLE DE VALORES PARA AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS	77
4	BASE DE CÁLCULO PARA ESTIMATIVA DO RECOLHIMENTO MENSAL DO IRPJ	78
5	DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DO IMPOSTO DE RENDA POR ESTIMATIVA	79
6	DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.....	86
7	DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO POR ESTIMATIVA MENSAL	87
8	QUADRO DEMONSTRATIVO DE REGISTRO E APURAÇÃO DO ICMS.....	93
9	DEMONSTRATIVO DE ENTRADAS E SAÍDAS NA INDÚSTRIA.....	98
10	DEMONSTRATIVO DA CONTA GRÁFICA DO IPI E DO ICMS	98
11	LIVRO REGISTRO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	100
12	MODALIDADES DA COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES.....	103
13	DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS - CUMULATIVAS.....	108
14	DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS PARA APURAÇÃO DOS DÉBITOS DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS NÃO-CUMULATIVAS.....	109
15	DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS E A COFINS - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO - REGIME NÃO-CUMULATIVO	110
16	RESUMO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS DEVIDAS AO PIS E À COFINS.....	110

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1	DIAGRAMA DAS ESPÉCIES DE TRIBUTOS	45
FIGURA 2	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ	71
GRÁFICO 1	ESTRATIFICAÇÃO DOS RESPONDENTES POR TAMANHO DAS EMPRESAS	145
GRÁFICO 2	QUAL O SEU NÍVEL EDUCACIONAL?.....	146
GRÁFICO 3	QUAL A SUA PRINCIPAL FORMAÇÃO ACADÊMICA?	147
GRÁFICO 4	QUAL O REGIME DE TRIBUTAÇÃO ADOTADO PELA EMPRESA?	149
GRÁFICO 5	A EMPRESA POSSUI UNIDADE FUNCIONAL DE GESTÃO TRIBUTÁRIA?	150
GRÁFICO 6	A EMPRESA POSSUI UNIDADE FUNCIONAL DE AUDITORIA INTERNA?.....	151
GRÁFICO 7	A EMPRESA CONTRATA SERVIÇOS DE AUDITORIA EXTERNA?	151
GRÁFICO 8	A EMPRESA TEM ADOTADO MEDIDAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM VISTAS A OTIMIZAR SUA CARGA TRIBUTÁRIA?.....	153
GRÁFICO 9	PESSOAS QUE PARTICIPAM NA TOMADA DE DECISÕES RELACIONADAS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	153
GRÁFICO 10	AS ESTRATÉGIAS TRAÇADAS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DA EMPRESA TÊM PARTICIPAÇÃO DE EMPRESAS DE CONSULTORIAS TRIBUTÁRIAS?	154
GRÁFICO 11	NA SUA OPINIÃO, O ADVENTO DA NORMA GERAL ANTIELISÃO DIFICULTOU A TOMADA DE DECISÕES EM RELAÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?	155
GRÁFICO 12	O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, QUANDO APLICADO PELA EMPRESA, VISA POSSÍVEIS REDUÇÕES DIRETAS OU INDIRETAS NOS CUSTOS MEDIANTE QUAIS DOS SEGUINTE IMPOSTOS?.....	156

LISTA DE SIGLAS

BACEN	- Banco Central do Brasil
BOVESPA	- Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
BTN	- Bônus do Tesouro Nacional
CF	- Constituição Federal
CNPJ	- Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	- Coordenador do Sistema de Tributação
CTN	- Código Tributário Nacional
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
DIEF	- Declaração anual das Informações Econômicas e Fiscais
DIRF	- Declaração de Imposto de Renda na Fonte
DOU	- Diário Oficial da União
DRE	- Demonstração do Resultado do Exercício
EPP	- Empresa de Pequeno Porte
EVA	- Valor Econômico Adicionado
FGTS	- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FIEP	- Federação das Indústrias do Estado do Paraná
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	- Imposto sobre à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços
IE	- Imposto sobre Exportações
II	- Imposto sobre Importações
INSS	- Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	- Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	- Imposto sobre a Renda
IRPF	- Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
IRPJ	- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	- Imposto Sobre Serviços
ISSQN	- Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	- Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITR	- Imposto sobre propriedade Territorial Rural
IVA	- Imposto sobre Valor Agregado
IVA-F	- Imposto sobre Valor Agregado Federal
IVA-E	- Imposto sobre Valor Agregado Estadual

JSCP	- Juros sobre o Capital Próprio
LALUR	- Livro de Apuração do Lucro Real
LC	- Lei Complementar
ME	- Microempresa
MEC	- Ministério da Educação e Cultura
MERCOSUL	- Mercado Comum do Sul
MP	- Medida Provisória
NTN	- Notas do Tesouro Nacional
PASEP	- Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	- Produto Interno Bruto
PIS	- Programa de Integração Social
PEC	- Proposta de Emenda Constitucional
RIPI	- Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
SRF	- Secretaria da Receita Federal
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
SUFRAMA	- Superintendência da Zona Franca de Manaus
TJLP	- Taxa de Juros de Longo Prazo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	16
1.2	A QUESTÃO DE PESQUISA	18
1.3	OBJETIVOS	19
1.3.1	Objetivo Geral	19
1.3.2	Objetivos Específicos	19
1.4	JUSTIFICATIVAS	19
1.5	DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	20
1.6	TIPO DE PESQUISA	21
1.7	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	21
1.8	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	21
2	FUNDAMENTOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	23
2.1	BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	23
2.2	O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS ATIVIDADES FINANCEIRAS DO ESTADO	28
2.2.1	Conceitos de Direito Financeiro e Tributário	28
2.2.2	Atividades Financeiras do Estado	30
2.2.3	As Fontes do Direito Tributário	32
2.2.4	Vigência e Aplicação da Legislação Tributária	35
2.3	O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	37
2.3.1	Princípios Constitucionais da Ordem Tributária	37
2.3.2	Competência Tributária	39
2.3.2.1	Competência tributária da União	39
2.3.2.2	Competência tributária dos estados e do Distrito Federal	40
2.3.2.3	Competência tributária dos municípios	41
2.4	TRIBUTOS - CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO	42
2.4.1	Conceituações de Tributo	42
2.4.2	Espécies de Tributos	44
2.4.2.1	Impostos	46
2.4.2.2	Taxas	46

2.4.2.3	Contribuição de melhoria	47
2.4.2.4	Empréstimos compulsórios	48
2.4.2.5	Contribuições sociais	49
2.5	CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	50
2.5.1	Fato Gerador	50
2.5.2	A Constituição do Crédito Tributário.....	53
2.5.3	Extinção do Crédito Tributário	56
2.5.4	Suspensão do Crédito Tributário	58
2.5.5	A Exclusão do Crédito Tributário	59
2.5.5.1	A isenção.....	59
2.5.5.2	Anistia.....	61
2.6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	62
3	PRÁTICAS DE APURAÇÃO DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS	64
3.1	CONCEITUAÇÕES SOBRE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	64
3.2	LIVROS DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBEIS E FISCAIS.....	67
3.2.1	Livros Contábeis Obrigatórios	67
3.2.2	Livros Fiscais Obrigatórios	68
3.3	PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS	
	JURÍDICAS	69
3.3.1	Fato Gerador do Imposto.....	69
3.3.2	Base de Cálculo do Imposto e Alíquota.....	70
3.3.3	Tributação com Base no Lucro Real	71
3.3.4	Ajustes para Fins de Determinar o Lucro Real.....	72
3.3.4.1	Adições ao lucro líquido	72
3.3.4.2	Exclusões e compensações.....	73
3.3.5	Base de Cálculo do Imposto.....	74
3.3.6	Escrituração do LALUR	74
3.3.7	Sistema de Recolhimento Mensal do Imposto por Estimativa.....	77
3.3.8	Tributação com Base no Lucro Presumido.....	80
3.3.9	Tributação com Base no Lucro Arbitrado	82

3.4	PRÁTICAS DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	84
3.4.1	Base de Cálculo e Alíquota da Contribuição Social	84
3.4.2	Apuração dos Pagamentos Mensais da CSL por Estimativa	87
3.5	PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.....	89
3.5.1	Conceituações sobre o Imposto	89
3.5.2	Fato Gerador do ICMS	89
3.5.3	Alíquotas Aplicáveis	90
3.5.4	Quadro Exemplificativo de Apuração da Não-Cumulatividade.....	93
3.6	PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	94
3.6.1	Conceituações sobre o Imposto	94
3.6.2	Fatos Geradores e Base de Cálculo do Imposto.....	96
3.6.3	Alíquotas do IPI	96
3.6.4	Sistemática de Apuração do Imposto.....	97
3.7	PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	99
3.7.1	Considerações Gerais	99
3.7.2	Sistemática de Apuração do Imposto.....	100
3.8	PRÁTICAS DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS	101
3.8.1	Considerações Iniciais.....	101
3.8.2	Base de Cálculo do PIS e Cofins	102
3.8.3	Alíquotas Aplicáveis	103
3.8.4	Cobrança Não-Cumulativa das Contribuições.....	104
3.8.5	Pessoas Jurídicas que Permanecem no Sistema Cumulativo	105
3.8.6	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon).....	107
3.8.7	Sistema de Apuração das Contribuições na Modalidade Cumulativa	107
3.8.8	Sistema de Apuração das Contribuições na Modalidade Não-Cumulativa	108
3.9	AUDITORIA DE TRIBUTOS.....	111
3.9.1	Auditoria Fiscal Interna Preventiva	111

3.9.2	Auditoria Externa Independente	112
3.9.3	Auditoria da Administração Fazendária (Fiscalização).....	113
3.10	CONSIDERAÇÕES FINAIS	114
4	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	116
4.1	CONSIDERAÇÕES SOBRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	116
4.2	CARACTERÍSTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	118
4.2.1	Conceituações e Objetivos.....	118
4.2.2	O Papel do Contador no Planejamento Tributário.....	120
4.2.3	Áreas de Atuação do Planejamento Tributário.....	122
4.2.4	Tipos de Planejamento Tributário.....	123
4.2.5	Tipos de Sonegação e Fraude	124
4.3	ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	127
4.4	ENFOQUE DE TRIBUTARISTAS SOBRE A LEI ANTIELISÃO (LC 104/2001).....	132
4.5	REFORMA TRIBUTÁRIA	135
4.5.1	Simplificação dos Tributos.....	136
4.5.2	Fim da Guerra Fiscal	137
4.5.3	Desoneração Tributária	138
4.5.4	Pontos Favoráveis do Projeto.....	139
4.5.5	Criticas ao Projeto	139
4.6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	140
5	PESQUISA SOBRE GESTÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS	142
5.1	METODOLOGIA.....	142
5.1.1	Pesquisa Bibliográfica	142
5.1.2	Pesquisa de Campo	143
5.1.2.1	Quanto ao tipo da pesquisa	143
5.1.2.2	Questionamento e pré-teste	144
5.1.2.3	Amostra	144
5.1.3	Perfil dos Respondentes da Pesquisa.....	146
5.2	ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS DA PESQUISA.....	148
5.2.1	Regime de Tributação adotado nas Empresas	148
5.2.2	Gestão e Planejamento Tributário Adotado.....	149

5.2.3	Principais Impostos sob Planejamento Tributário.....	155
5.3	CONSIDERAÇÕES FINAIS	156
6	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	158
	REFERÊNCIAS	161
	APÊNDICE 1 - CONTRIBUIÇÕES RELEVANTES.....	168
	APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	199
	APÊNDICE 3 - RESULTADO DA TABULAÇÃO DAS RESPOSTAS.....	203

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

É muito importante para o Contador conhecer os tributos que incidem sobre as atividades da companhia para a qual trabalha. Ele deve sempre verificar quais dispositivos da legislação tributária são pertinentes a essas atividades. Da mesma forma, deve ter muito cuidado na interpretação das leis que contribuem para uma boa gestão tributária.

O mercado competitivo e o pesado ônus tributário requerem constantemente do profissional de Contabilidade a prática de gerenciamento eficaz para preservar a continuidade dos investimentos. Procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo estar atento às mudanças da legislação tributária é uma necessidade imprescindível para a otimização dos lucros das empresas, para a manutenção dos negócios e o excelente nível de empregos. Quando se pensa em realizar algo de forma clara e objetiva no âmbito empresarial, está-se decidindo pelo planejamento, isto é, por um projeto de previsão das necessidades e realizações, sendo o contador figura de destaque no momento de implementar essa ferramenta valiosa de gestão (MARTINEZ, 2006).

Pohlmann e Ludícibus (2006) revelam que a matéria tributária nunca esteve tão em evidência como nos dias atuais, especialmente porque a carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo e tem crescido significativamente nos últimos anos, atingindo cerca de 36% do PIB (Produto Interno Bruto). No âmbito internacional, as pesquisas identificaram uma constante discussão quanto ao balanceamento entre os tributos diretos e indiretos.

O planejamento tributário representa um conjunto de medidas e atos tomados pelas empresas. O objetivo principal é estruturar sua vida econômico-fiscal, a fim de possibilitar a redução da carga tributária dentro da legalidade, visando, ao mesmo tempo, medidas proporcionais ao aumento dos investimentos e dos lucros.

O Fisco, por sua vez, tem alertado para as práticas "negociais" adotadas pelas empresas, fundamentando-se na interpretação econômica dos atos e leis fiscais. Da mesma forma, medidas são tomadas para desconsiderar tais práticas, com o cuidado, no entanto, de qualificá-las como negócios indiretos livres de simulação.

Com a crescente aplicabilidade de dezenas de impostos, taxas e contribuições, as empresas necessitam concentrar seus esforços na melhor forma de gerenciar tais tributos. Por isso, na atualidade, desponta uma atividade específica da contabilidade voltada exclusivamente ao auxílio da gestão tributária, ou seja, a Contabilidade Tributária.

Oliveira et al. (2004, p.36) conceituam Contabilidade Tributária como:

[...] especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação da prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária; ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Assim, as empresas que possuem um bom e confiável sistema de informação contábil podem evitar possíveis infrações fiscais ou penais. Tal sistema, solidamente embasado na legislação tributária, vai resultar no bom cumprimento das obrigações fiscais da empresa. A parceria, portanto, necessita da participação efetiva de um contador ou gestor especializado em tributos.

Esses gestores sempre perseguem o objetivo prioritário que é a redução dos custos, tendo em vista a alta competitividade entre as empresas. Tal subtração torna-se ainda mais necessária no que tange aos custos tributários.

Pelo exposto, a ausência de planejamento tributário geralmente acarreta desvantagem no campo da competitividade do mercado. Quando uma empresa prima por tal planejamento surge forte perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes.

Surge daí a possibilidade de menor custo tributário, de forma a planejar com melhor capacidade sua estratégia de atuação. Com a redução das obrigações

mediante o sucesso no planejamento tributário, a empresa poderá aumentar sua rentabilidade e diminuir as necessidades de recursos em curto prazo. Assim, torna possível obter uma vantagem na formação do preço final do produto ou mercadoria.

Pohlmann e Ludícibus (2006, p.2) afirmam:

outra área fértil de pesquisa, não apenas voltada para o mundo acadêmico mas, também, para a prática profissional, é a relacionada ao planejamento tributário e às decisões dos contribuintes. De um lado, alguns se dedicam a avaliar e prever a conduta dos agentes econômicos frente à configuração dos tributos incidentes sobre determinado evento ou transação, com o fim de constituir e testar teorias que expliquem o comportamento do contribuinte, enquanto agente racional que busca maximizar a utilidade marginal. De outro, há trabalhos desenvolvidos a partir da legislação tributária aplicável, em que o objetivo é indicar o caminho que leva à minimização da carga tributária firmas e contribuintes em geral.

Com efeito, o crescimento exagerado da carga tributária brasileira, acrescido da concentração específica de tributos sobre o consumo, reduz significativamente a lucratividade. Alguns desses tributos incidem praticamente sobre a mesma base de cálculo, como é o caso do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Os reflexos dessa incidência recaem também diretamente sobre os preços ao consumidor.

Em síntese, efetivamente, os empresários buscam seriamente a prioridade de controlar mais de perto essa grande variável que é o tributo.

Sendo assim, levantamos o questionamento que se segue para o desenvolvimento da presente dissertação.

1.2 A QUESTÃO DE PESQUISA

As indústrias paranaenses vêm adotando medidas gerenciais de Planejamento Tributário, visando a benefícios diretos ou indiretos em sua carga tributária?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo principal desta dissertação é analisar, por meio de pesquisa feita junto às indústrias paranaenses, qual o tributo que implica maior preocupação na adoção de medidas gerenciais em relação ao Planejamento Tributário.

Em face da questão de pesquisa, realizou-se estudo dos fundamentos da legislação tributária e da prática da contabilidade fiscal, no intuito de compreender e explicar as causas que levam os gestores tributários à adoção de tais medidas.

1.3.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, este trabalho pretende avaliar também os seguintes pontos:

- Mostrar como os gestores de tributos têm recebido reciclagem nas empresas, bem como avaliar a opinião dos mesmos em relação às necessidades da matéria tributária nas disciplinas dos cursos de graduação em contabilidade.
- Identificar exemplos práticos, por meio de estudo da literatura e de trabalhos acadêmicos, bem como da experiência profissional do pesquisador, da aplicação de medidas de Gestão Tributária nas empresas visando benefícios de redução da carga tributária.
- Contribuir, enquanto possível, com sugestões de temas para outras pesquisas relacionadas ao gerenciamento de impostos.

1.4 JUSTIFICATIVAS

A presente pesquisa se justifica mediante a necessidade que se coloca de fornecer um diagnóstico sobre o comportamento tributário adotado por indústrias

paranaenses, especialmente as empresas filiadas à Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), em relação à desoneração da carga de impostos que incide sobre as operações.

A partir das considerações sobre os resultados da pesquisa, podemos então confirmar, por meio dos estudos teóricos, a prática devidamente planejada de forma segura em relação à redução da carga tributária, de tal modo que se justifique a existência de diversos casos práticos apontados na presente dissertação.

A pesquisa também identifica com que frequência é feita a reciclagem dos gestores de tributos, tendo como finalidade apurar a necessidade de oferta de cursos de pós-graduação sobre matéria tributária.

Em relação à comunidade acadêmica, justifica-se o presente estudo tendo em vista que este propicia um grande número de informações sobre a prática de apuração dos principais tributos, igualmente relevantes para futuros pesquisadores desenvolverem estudos relacionados ao tema.

O ponto importante deste trabalho, além do apanhado teórico a que se propôs, fundamenta-se na intenção de propiciar pesquisa mais ampla, preferencialmente em âmbito nacional, buscando informações abrangentes sobre o comportamento dos contribuintes em relação à carga tributária das empresas.

1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

Para o desenvolvimento da pesquisa de campo foram enviados os questionários de pesquisa às Empresas Industriais Paranaenses, devidamente filiadas à Federação das Indústrias do Estado do Paraná. Portanto, o estudo não inclui as empresas do ramo comercial e de serviços. Assim, não se pode analisá-las como um todo, o que faz com que a pesquisa esteja voltada apenas para uma parte da realidade empresarial paranaense.

1.6 TIPO DE PESQUISA

Quanto aos fins, a pesquisa é considerada *descritiva*, já que descreve as características da população em estudo, no caso as indústrias paranaenses. Com isso, quer-se também possibilitar a análise de procedimentos relacionados à prática de apuração dos tributos, sem o compromisso de explicar os fenômenos da tributação.

Quanto aos *meios* usados na investigação, a pesquisa pode ser considerada como sendo de campo, por se tratar de levantamento empírico realizado no local onde ocorre o objeto da própria pesquisa, no caso a Tributação, considerando-se que são empresas industriais.

1.7 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos adotados neste estudo são embasados em tópicos distintos, como segue: em primeiro plano, tem-se um processo de pesquisa bibliográfica; em segundo, um processo de pesquisa empírica; e, a seguir, um processo de análise dos dados coletados.

A descrição completa da metodologia usada na presente pesquisa encontra-se na seção 5.1.

1.8 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação é estruturada em seis capítulos.

A Introdução sintetiza o tema da pesquisa como um todo, iniciando pela contextualização. Em seguida, aborda a questão da pesquisa, acrescentando os seguintes itens: os objetivos propostos, as justificativas, as delimitações, o tipo de pesquisa e a síntese da metodologia aplicada.

No capítulo segundo, são estudados os fundamentos da legislação tributária mediante a apresentação da revisão de literatura, com apoio nos textos da Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Inicia-se com um breve histórico da

tributação. Na sequência, relatam-se as atividades financeiras do Estado, incluindo o sistema tributário e princípios constitucionais, e acrescentam-se conceitos e classificações dos tributos e constituição do crédito tributário. Vale dizer que se fez necessário o estudo desse conteúdo por se revelarem aí as fontes do Direito Tributário, onde nascem ou são produzidas as leis tributárias.

O terceiro capítulo contempla as "Práticas de Apuração dos Principais Impostos". Ele parte das conceituações de Contabilidade Tributária, destacando os livros contábeis e fiscais obrigatórios. Foi realizado criterioso estudo sobre normas, procedimentos e apurações em relação a estes impostos e contribuições sociais, tendo-se especial atenção com o item "A Auditoria da Administração Fazendária".

O capítulo quarto compõe o tema principal do trabalho: "O Planejamento Tributário". O assunto é apresentado em seis subitens, desenvolvendo estudos de como são adotadas, na prática, medidas gerenciais de planejamento tributário. Tais medidas visam benefícios tributários às empresas, utilizando-se de meios lícitos, sem indícios de fraude ou simulação.

No quinto capítulo apresenta-se o resultado da pesquisa de campo realizada junto às indústrias paranaenses filiadas à FIEP. Com o intuito de analisar medidas gerenciais em relação ao Planejamento Tributário, participaram desta pesquisa 87 indústrias, cujas respostas aos questionamentos são satisfatórias, pois alcançaram os objetivos propostos.

Finalmente, têm-se as conclusões do presente trabalho, bem como recomendações para futuras pesquisas nessa área.

2 FUNDAMENTOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Desde a Antigüidade, todos os povos deixaram vestígios, sinais e registros de algum sistema de arrecadação tributária. Arqueólogos, historiadores e especialistas tornaram possível a elaboração de compêndios e pesquisas sobre o assunto.

Já no regime dos faraós, desenhos dos monumentos interpretados pelos observadores apontam para alguns fatos nesse sentido. A maior parte da arrecadação garantia o sustento da "elite religiosa". A menor parte destinava-se às despesas de interesse coletivo, cujo sistema de arrecadação era praticado pelos coletores. Entretanto, estes usavam mais "o porrete no lombo dos contribuintes" do que palavras de convencimento (FERREIRA, 1986).

O mesmo autor relata ainda a sabedoria do rei Salomão em explorar a estratégia da posição geográfica do seu país, cobrando direitos e taxas sobre mercadorias que por ali transitavam.

Da mesma forma, há indícios de que na Grécia antiga já se tributavam às indústrias e profissões, aplicando-se multas e confiscos. Tributos sobre bens das pessoas, rendas ou lucros atingiam mais e especialmente os cidadãos mais ricos. Além disso, cresciam as alíquotas na medida das necessidades, especialmente durante as guerras.

O esfacelamento do império romano, ocorrido nas nações que o compunham, foi como um mergulho, uma longa viagem ao passado. O patrimônio público, ou melhor, os bens comuns a toda a população, foram divididos entre os grão-duques, duques, condes e bispos. Historiadores são unânimes em afirmar que a partir daí surgiu o feudalismo. Os novos detentores do antigo "*Patrimonium*", no caso as terras, passaram a receber, como senhores feudais, todas as rendas, os dízimos em produtos ou em dinheiro, visto que, em matéria de arrecadação de impostos,

impunham a cobrança com exércitos próprios, mais ou menos nos mesmos níveis do antigo império.

Os soberanos da Inglaterra e da França, por certo com maior visão, aplicavam as rendas dos seus patrimônios e antigos tributos nas despesas públicas. Só foram criando novos impostos à medida que o encargo ia se avolumando, em decorrência do progresso que passaram a experimentar, seja no campo científico ou nas novas descobertas, invenções, ou ainda em função da ampliação do seu comércio com outros países (FERREIRA, 1986).

Na Inglaterra, ficou célebre a luta dos barões contra "João Sem Terra", que deu origem à Carta Magna, de 1215, na qual foi proibida a cobrança de tributo sem o consentimento do conselho do reino (MARTINS, 2007).

Com a descoberta do nosso país, Portugal entendia que o pau-brasil era monopólio real. Os particulares podiam explorá-lo unicamente mediante contrato com a Coroa Portuguesa, mas eram obrigados a pagar um quinto do produto da venda. O pagamento era feito em espécie e não em moeda.

Havia ainda a cobrança de 10% sobre o valor das mercadorias importadas e também das exportadas. O *Quinto* era a quinta parte cobrada dos metais e pedras preciosas, como ouro, prata, diamante, esmeralda etc. O *Dízimo* era também cobrado do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra (MARTINS, 2007).

Com a urbanização da economia, foi-se acentuando o sistema fiscal, instituindo-se novos tributos, taxas e contribuições.

Martins (2007, p.21) faz uma brilhante retrospectiva sobre a tributação no Brasil baseando-se nas Cartas Constitucionais do País, podendo-se resumir conforme segue.

A Constituição de 1824 foi a que delegou poderes ao Legislativo, para instituir impostos o suficiente para cobrir as despesas do Estado, consoante o disposto em seu art. 15, inciso X, que diz: "[...] Fixar, anualmente, as despesas públicas, e repartir a contribuição direta. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres".

A distribuição dos tributos entre a União e os estados somente veio a acontecer com a Constituição de 1891. Os municípios dependiam dos estados para a fixação de seus impostos. O imposto federal era uniforme em todo o território nacional e a União podia estabelecer preferências e distinções em relação a um estado ou município. Havia imunidade recíproca de bens, serviços e rendas públicas.

Foi na Constituição de 1934 que os municípios passaram a ter impostos próprios. Com isso houve a independência dos municípios na competência tributária, passando os tributos a serem legislados pelas três esferas: União, Estados e Municípios.

A União ficou com os seguintes tributos: imposto sobre a importação de mercadorias; imposto de renda e proventos de qualquer natureza; imposto de transferência de fundos para o exterior; imposto sobre atos emanados de seu governo; taxas telegráficas, postais e outros serviços federais; taxa de entrada, saída e estadia, bem como a contribuição de melhoria.

Os tributos estaduais foram os seguintes: imposto sobre propriedade territorial rural; imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*; imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *intervivos*; imposto de consumo de combustíveis de motor-explosão; imposto de vendas e consignações; imposto de exportação de mercadorias; imposto de indústria e profissão; imposto sobre atos emanados do governo; e, ainda, taxas de serviços estaduais e contribuição de melhoria.

Quanto aos municípios, couberam-lhes os seguintes tributos: imposto de licença; imposto predial e territorial urbano; imposto sobre diversos públicos; taxas de serviços municipais e contribuições de melhoria.

A Carta Magna de 1937 praticamente manteve o mesmo sistema tributário da Constituição anterior, suprimindo apenas alguns impostos estaduais e municipais, como o imposto sobre o consumo de combustíveis de motor a explosão e o imposto sobre a renda de imóveis rurais. Com isso, parte da arrecadação dos impostos estaduais destinava-se aos municípios, como, por exemplo, a metade da arrecadação do imposto de indústria e profissões.

A Constituição de 1946 veio estabelecer nova discriminação de rendas tributárias. Os tributos da União foram mantidos. Alguns receberam apenas novas denominações e outros foram criados, tais como: imposto extraordinário e taxas e contribuições; e imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal (imposto de selo). As taxas e contribuições de melhoria eram tributos comuns aos entes tributantes. Os municípios participavam da arrecadação do Imposto Único, do Imposto territorial rural, do Imposto sobre o consumo, e do Imposto de Renda, passando a ter três sistemas tributários autônomos.

A Emenda Constitucional n.º 18 de 1965 aprovou nova discriminação constitucional de rendas tributárias. Instituiu uma classificação de impostos baseada em nomenclatura econômica e não mais jurídica, como havia ocorrido nas constituições anteriores, quando havia impostos de licença; de vendas e consignações; de indústria e de profissões. O novo sistema tributário passou a ser único e nacional, não mais independente e autônomo.

A União passou a ter competência para instituir: imposto sobre importações de produtos estrangeiros; imposto sobre exportações; imposto sobre propriedade territorial rural; imposto de renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de crédito cambial e seguro; impostos sobre serviços de transportes e comunicação; imposto sobre combustíveis e lubrificantes, taxas e contribuições de melhoria.

Os estados passaram a ter: imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; taxas e contribuições de melhoria.

Aos municípios, por sua vez, couberam os tributos: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre serviços de qualquer natureza; taxas e contribuições de melhoria.

É importante destacar que, no ano seguinte, o sistema tributário editado pela Emenda Constitucional n.º 18 foi adaptado pela Lei n.º 5.172 de 25/12/1966,

denominada Código Tributário Nacional (a Constituição de 1946 permitia que a lei tributária fosse editada sob forma de lei ordinária, pois não existia lei complementar).

A Carta Magna de 1967 manteve o sistema tributário anterior e estabeleceu como sendo apenas da União a competência para instituir contribuições e empréstimos compulsórios. As taxas não podiam tomar por base de cálculo a mesma que aquela prevista para os impostos. A Lei Complementar iria estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Foi vedado à União instituir impostos que não fossem uniformes em todo o território nacional. Mediante lei complementar, a União poderia estabelecer isenções de impostos municipais e estaduais.

A Constituição vigente, promulgada em 1988, praticamente manteve o sistema tributário anterior, considerando como tributos os impostos, taxas e contribuição de melhoria. A União, por meio de lei complementar, pôde então instituir empréstimos compulsórios. As contribuições sociais passaram a ser delineadas de forma mais clara. A limitação do poder de tributar do Estado passou a integrar o texto constitucional.

A União pode instituir imposto sobre: importação e exportação de produtos; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários; propriedade territorial rural e grandes fortunas.

Os Estados e o Distrito Federal podem instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doações, de bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores; adicional de 5% do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do Imposto de Renda.

Os municípios podem instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*; serviços de qualquer natureza; vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo *diesel*.

Por fim, a Emenda Constitucional n.º 3 de 1993 suprimiu o adicional de 5% de imposto de renda estadual e o imposto de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo *diesel*, e os demais impostos foram mantidos.

2.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS ATIVIDADES FINANCEIRAS DO ESTADO

2.2.1 Conceitos de Direito Financeiro e Tributário

Anteriormente, o Direito Financeiro tratava dos tributos; hoje é visto como sistema normatizador das atividades financeiras do Estado, abrangidas pelas prestações pecuniárias exigidas do mesmo. Além disso, tem a função de disciplinar o orçamento público, compreendendo as receitas públicas e as regidas pelo conceito de tributos.

Para Amaro (2007, p.1-3), o Direito Financeiro tem por objetivo disciplinar o orçamento das receitas e despesas públicas. Em face do extraordinário desenvolvimento do direito pertinente aos tributos, o Direito Tributário passou a ser entendido como um ramo autônomo da ciência jurídica, porém segregado no ramo do Direito Financeiro. O autor prefere resumi-lo no seguinte conceito: "o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos, com isso se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, da fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária".

Para Ichihara (2006, p.25-27), o Direito Tributário não é um ramo autônomo e dissociado dos demais ramos do Direito, uma vez que necessita de regras específicas para a resolução de problemas tributários. Tais regras surgem em razão da relação tributária e são extraídas de outros ramos do Direito, como, por exemplo: o Direito Civil (nos casos em que houver necessidade de regras de capacidade civil

das pessoas) ou, ainda, o Direito Penal (quando o contribuinte ou responsável cometer uma infração de natureza tributária e também penal).

O autor faz também uma comparação entre Direito Financeiro e Direito Tributário, dizendo que o primeiro é muito mais abrangente que o segundo. Direito Tributário pode ser definido como o conjunto de normas jurídicas que regulam a ação estatal de tributar, enquanto o Direito Financeiro abrange o conjunto de normas jurídicas que estabelecem regras sobre as receitas, despesas, entradas, saídas, aplicações e investimentos do Estado. Na abrangência do financeiro, não resta dúvida de que o Direito Tributário encontra-se dentro do campo de normas relacionadas com a administração financeira ou administrativa das finanças públicas.

Ichihara (2006, p.25), ao finalizar o capítulo sobre o assunto, formula o seguinte questionamento:

Então por que os estudiosos se dedicam mais ao Direito Tributário do que ao Direito Financeiro? A razão é muito simples, pois, na relação tributária, o Estado retira parte da renda ou patrimônio do particular, seja esta pessoa física ou jurídica. Ninguém, espontaneamente, gosta de pagar tributos, mas paga porque é obrigatório, e o não pagamento, quando é devido, importa na sujeição a uma sanção.

Amaro (2007, p.11-13) apresenta, também, as relações do Direito Tributário com outros ramos do Direito. Destaca, neste contexto, a relação entre Direito Tributário e Direito Constitucional, principalmente porque se a Constituição Federal contém as bases do ordenamento jurídico, nela se encontram os próprios fundamentos de validade do tributo. A outorga da competência tributária para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios define os lineamentos básicos do sistema tributário nacional, ou seja: os princípios constitucionais tributários, as imunidades, a partilha de competência tributária etc. É também na Constituição que se regulam os modos de expressão do Direito Tributário, vale dizer, os tipos de normas vinculadoras de preceitos tributários e o respectivo campo de atuação.

O autor refere-se ao Direito Administrativo como a atuação do Estado visando à arrecadação e fiscalização de tributos, operando-se por intermédio dos

órgãos que compõem a administração pública, cuja atuação é regida pelo Direito Administrativo. Constatamos que cada autor oferece suas próprias definições de Direito Tributário. Eis algumas:

Sousa (1981, p.40) assim o define: "o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receita que correspondam ao conceito de tributos".

Para Machado (2001, p.46), o Direito Tributário constitui: "o ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder".

Carvalho (1991, p.11), por sua vez, ensina que:

o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitem conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.

2.2.2 Atividades Financeiras do Estado

Cabe inicialmente tecer algumas conceituações sobre as atividades financeiras do Estado. Trata-se de uma sociedade política e juridicamente organizada, dotada de soberania, dentro de um território, sob um governo, visando ao bem-estar comum do povo. O Estado deve realizar as ações próprias, tais como: a defesa do território nacional por meio das Forças Armadas; o acesso de todos à Justiça por meio do Poder Judiciário; o acesso à saúde, educação, habitação, saneamento básico etc. O Estado necessita de recursos financeiros e, para tanto, busca-os por meio dos tributos.

As atividades financeiras do Estado são desenvolvidas basicamente em três áreas: a gestão orçamentária; a receita por meio dos impostos e patrimonial; e as despesas que constituem a aplicação dos recursos em benefício do povo.

Martins (2007, p.33) conceitua o Povo como o componente humano, considerando-o também como: "o conjunto de pessoas que estão adstritas, pela ordem jurídica estatal, à sua jurisdição, por isso compreende tanto o que reside no Estado como o que está fora dele", enquanto território é o espaço físico do Estado, compreendendo a superfície do solo que o Estado ocupa, ou seja, seu mar territorial e o espaço aéreo. O governo é a organização necessária para o exercício do poder político. O conceito de Estado é jurídico, enquanto o conceito de Nação é sociológico.

Fabretti e Fabretti (2006, p.15-16) definem o Estado de Direito como: "a sociedade civil política e juridicamente organizada. Ou seja, governantes e governados devem estar sujeitos à lei. Esta estabelece a tripartição do poder em Legislativo, Executivo e Judiciário, e a maneira de escolha para os cargos públicos".

O Estado exerce esses poderes com a finalidade principal de realização do bem-estar comum, pela prestação de serviços e construção de obras públicas que assegurem a estrutura básica para a sociedade civil, a qual está sob as mesmas normas jurídicas.

Em face das necessidades de obtenção de recursos para a realização do bem-estar da população, o Estado tem como premissa necessária o exercício da atividade financeira, na qual, por seu poder coercitivo sobre o particular, arrecada e administra suas receitas e despesas. A completa atividade financeira exercida pelo Estado é composta por arrecadação, gestão e despesa.

É importante ressaltar que, no exercício de poder, o Estado necessita de meios materiais e humanos para cumprir seus objetivos institucionais, garantindo a ordem jurídica, a segurança, a defesa, a saúde pública e o bem-estar de todos. Esta tarefa, cujos valores econômicos e sociais devem ser cumpridos por meio de sua atividade financeira, necessita obter, gerir e aplicar recursos para o estudo da Ciência

das Finanças. Sua regulamentação é obtida mediante princípios e normas regidos pelo Direito Financeiro, o qual é considerado matéria específica do Direito Público (OLIVEIRA, 2005, p.49-50).

Os tributos representam a grande fonte de arrecadação de recursos do Estado, residindo aí a maior complexidade e relevância, como instrumento de circulação de riqueza, bem como suas destinações, como o custo de se viver em sociedades do capitalismo moderno. Diante dessa complexidade foi preciso criar um ramo específico do Direito Público, que é o Direito Tributário, voltado quase que exclusivamente para o estudo das receitas tributárias.

Ataliba (1992, p.35) leciona:

O direito tributário é um sistema conceptual que se constrói a partir do conceito de tributo, que, por sua vez, só pode ser erigido juridicamente, num contexto determinado, informado por princípios que o transcendem, já que de natureza constitucional.

2.2.3 As Fontes do Direito Tributário

A expressão Fontes, no sentido do direito como norma de conduta, é usada para revelar onde nascem ou são produzidas as leis. O Direito revela-se por meio de processo legislativo a partir do qual são produzidas as leis.

Entre os juristas, costuma-se dividir as fontes do Direito Tributário em: Materiais e Formais.

As *fontes materiais* expressam as situações ou fatos tais como: a renda, o patrimônio, a transmissão da propriedade, os serviços, a importação e a exportação, a circulação, a distribuição e o consumo. Esses elementos isoladamente nada representam para o Direito Tributário. Para surtirem tais efeitos, devem ser introduzidos nesse campo de tal forma que o poder legislativo seja capaz de elaborar uma lei tributária, com base em fonte material (CASSONE, 1997, p.33-52).

As fontes materiais representam, ainda, o complexo de fatores que ocasionam o surgimento de normas, envolvendo fatos e valores. São analisados elementos

importantes, tais como os sociais, psicológicos e econômicos, capazes de influenciar na criação da norma jurídica compatível com a realidade.

Desta maneira, o Poder Legislativo, sabedor da existência, no mundo, das situações ou fatos econômicos, da renda, do patrimônio, dos serviços etc., é habilitado a elaborar leis criando ou modificando impostos como: imposto de renda, impostos sobre a propriedade imobiliária, imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, entre outros.

Alguns autores afirmam que o Estado é a única fonte do Direito, pois goza do poder de sanção. Uma segunda corrente prega a existência de vários centros de poder, de onde emanam as normas jurídicas (MARTINS, 2007, p.45-59).

As *fontes formais*, segundo os ensinamentos de Cassone (1997, p.33-52), dividem-se em primárias e secundárias. As primárias estão contidas no art. 59 da Constituição Federal, devendo-se incluir a própria Constituição, que representa a "lei das leis". As fontes secundárias são menos importantes, porque elas têm por função viabilizar os comandos das fontes primárias.

As fontes primárias são representadas pela Constituição Federal e as Emendas à Constituição (supremacia das leis), Leis Complementares, Leis Ordinárias, Leis Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos e Resoluções.

As fontes secundárias são os Decretos e Regulamentos, Instruções Ministeriais, Circulares, Ordens de Serviços e Normas Complementares (art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN).

Considerando a classificação dada às fontes do Direito Tributário, podemos, de forma breve, tecer algumas considerações, como as que foram anotadas por Oliveira (2005, p. 51-52).

Como fontes primárias temos:

- *Constituição Federal e suas Emendas*: estabelecem as competências e os princípios tributários. A Constituição atribui competência, descentralizando o poder político. Cabe, portanto, aos entes: União, Estado, Distrito Federal e Município utilizá-la ou não, isto é, a instituição de tributos será

determinada por conveniência de cada ente político, observadas as normas constitucionais;

- *Tratados e Convenções Internacionais*: uma vez aprovados por decreto legislativo do Congresso Nacional, revogam ou modificam a legislação tributária interna; as leis posteriores a tais tratados ou convenções deverão a eles adaptar-se;
- *Lei Complementar*: estabelece as normas gerais em matéria tributária, que são as normas básicas reguladoras da competência tributária disposta na Constituição;
- *Lei Ordinária*: tem função de instituir tributos, embora alguns destes, por força da Constituição, necessitem ser estabelecidos por lei complementar. Tal função, em regra, será exercida por lei ordinária. Deve ser observado que o CTN foi editado na forma de lei ordinária em 1966, e, por se tratar de normas gerais, adquiriu *status* de lei complementar, já que a exigência de lei complementar para a elaboração de normas gerais de Direito Tributário surgiu com a Constituição de 1967;
- *Leis Delegadas*: elaboradas pelo presidente da República, sobre matérias específicas obedecendo ao disposto no art. 68 da Constituição Federal, ou seja, quando o Congresso Nacional assim autorizar;
- *Medidas Provisórias*: normas de iniciativa do Poder Executivo que possuem força de lei, mas dependem de sua conversão em lei no prazo de 60 dias da data de sua publicação, prorrogáveis uma única vez. Sua utilização é admitida somente para instituir tributos, desde que estes não sejam objeto de lei complementar;
- *Decretos Legislativos*: são atos emanados pelo Congresso Nacional que disciplinam matérias privativas da Casa, como a ratificação dos Tratados e Convenções internacionais celebrados pelo Executivo;
- *Resoluções do Senado*: são utilizadas para resolver assuntos de sua competência, não necessitando de sanção do presidente da República,

tais como: a fixação de alíquotas máximas e mínimas do ICMS nas operações internas, ou, também, a fixação das alíquotas desse imposto nas operações interestaduais e de exportação.

E, como fontes secundárias:

- *Decretos e Regulamentos*: são normas expedidas pelo chefe do Poder Executivo que regulamentam as leis, não inovando na ordem jurídica, visando apenas dar fiel cumprimento aos ditames legais;
- *Instruções Ministeriais*: estão previstas na Constituição Federal para a execução das leis, decretos e regulamentos;
- *Circulares e ordens de serviços*: são atos administrativos emitidos pelos chefes dos departamentos ou seções;
- *Normas Complementares*: são os atos normativos, as decisões administrativas, as práticas administrativas e os convênios internos que têm como objetivo esclarecer todas as fontes anteriores, não se preocupando em inovar em termos da ordem jurídica.

2.2.4 Vigência e Aplicação da Legislação Tributária

A vigência possui características que, analisadas à luz de critérios específicos, poderão demonstrar a eventual inaplicabilidade e invalidade da norma jurídica tributária em discussão, possibilitando a identificação de vícios formais.

Em sentido específico e restrito, a vigência refere-se à validade formal, enquanto a eficácia se relaciona com a validade social. Pode-se afirmar que a vigência é a qualidade da lei existente e com força para exigir seu cumprimento, em dado momento e lugar. A eficácia é a qualidade da lei para produzir algum efeito jurídico, ou seja, a possibilidade de aplicação na resolução dos problemas concretos.

Ichihara (2006) afirma que uma lei poderá ser vigente e não possuir eficácia, ou seja, ela é vigente, mas para poder ser aplicada necessitará, por exemplo, de

regulamentação. Especificamente no direito tributário o assunto é tratado no Código Tributário Nacional nos artigos 101 a 104.

Preceitua o artigo 101:

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste capítulo.

No aspecto espacial ou territorial, como regra geral, a legislação tributária da União se aplica em todo o território nacional. Assim, em relação ao Direito Tributário também é de fundamental importância conhecer as regras de aplicação e vigência da lei no espaço. Porquanto, as competências tributárias na maioria dos casos são delimitadas em função do espaço territorial.

No aspecto temporal, a lei nasce, entra em vigor e se extingue. Adquire exigência com a publicação, recebe as sanções do Chefe do Executivo, cuja aprovação é seguida da promulgação, que é o ato de ordenar a sua publicação. Como nem sempre a vigência da legislação tributária coincide com a da publicação, o início da vigência poderá ser:

- a) na data da publicação: por exemplo, "esta lei entrará em vigor na data da publicação";
- b) em dia certo e predeterminado: por exemplo, "esta lei entrará em vigor em data de...";
- c) em dia determinado a contar da publicação: "esta lei entrará em vigor 90 dias da data da publicação".

Quando a vigência da lei não coincide com a da publicação, o período entre a publicação e a vigência é chamado de *vocatio legis*, isto é, vacância da lei.

O fato de a vigência das leis tributárias não coincidir com a data em que a lei começa a surtir efeitos legais decorre de alguns princípios constitucionais, quais sejam:

- a) *irretroatividade da lei* - significa que a lei não pode retroagir seus efeitos, pois é vedado pela CF que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei em questão;
- b) *anterioridade* - este princípio constitucional veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, ressalvando-se os impostos: Importação e Exportações, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras e Impostos Extraordinários (guerra), os quais podem ser cobrados a partir da vigência da lei;
- c) *noventena* - por este princípio, as contribuições sociais para a seguridade social, de exclusiva competência da União, somente poderão ser exigidas após 90 dias da data da publicação da lei que houver instituído ou modificado.

De forma semelhante, os princípios constitucionais, com algumas exceções, ressaltam sobre as leis tributárias que criem ou majorem tributos. Tais leis não podem ser aplicadas durante o próprio exercício em que sejam editadas; ademais, também com algumas exceções, deve ser observado o período de noventa dias entre a data da publicação e a data de vigência da lei que crie ou majore tributos. Considerem-se tais princípios nas hipóteses excepcionadas, bem como nos casos de redução de tributos (AMARO, 2007, p.193-98).

2.3 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.3.1 Princípios Constitucionais da Ordem Tributária

A Constituição rege os princípios gerais dos tributos, consubstanciados nos artigos 145 a 149, nas limitações do poder de tributar, artigos 150 a 152, na

competência tributária conferida pelos artigos 153 a 156 e da repartição das receitas nos artigos 157 a 162.

Esses dispositivos constitucionais permitem a imposição de impostos aos cidadãos pelo Estado, em decorrência do seu poder de mando, garantido na Constituição pelos princípios contra a irresistível ganância do Estado em cobrar tributos, quais sejam:

- **Princípio da capacidade contributiva** - previsto no § 1.º do art. 145, que objetiva a justiça fiscal e social ao tributar, sempre que possível, caráter pessoal a incidência de carga tributária, em função das condições econômicas do contribuinte;
- **Princípio da legalidade** - previsto no inciso I do art. 150, que requer sempre a existência de lei para exigir ou aumentar tributos;
- **Princípio da isonomia tributária** - previsto no inciso II do art. 150, que veda o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente;
- **Princípio da irretroatividade** - previsto no inciso III, alínea "a" do art. 150, que veda a cobrança de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o tenha instituído ou aumentado;
- **Princípio da anterioridade** - previsto no inciso III, alínea "b" do art. 150, que veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou;
- **Princípio do não-confisco** - previsto no inciso IV do art. 150, que garante ao contribuinte a impossibilidade do ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou sua renda;
- **Princípio da não-cumulatividade** - estabelecido para o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Serviços de Comunicação, previstos respectivamente no § 3.º, III do art. 153 e no § 2.º, I do art. 155, visando compensação do imposto pago na etapa anterior com o imposto devido sobre a última operação.

2.3.2 Competência Tributária

A Constituição Federal não cria tributos, mas outorga *competência tributária*, ou seja, atribui aptidão para criar tributos. Obviamente, ainda que referidas na Constituição Federal, as notas permitem identificar o perfil genérico do tributo (por exemplo, "renda" ou "prestação de serviços"). A efetiva criação de tributo sobre tais situações depende de a competência atribuída a este ou àquele ente político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) ser exercitada, fazendo atuar o mecanismo formal que é a lei para instituir ou majorar o tributo (AMARO, 2007, p.93 -99).

Designa-se privativa a competência para criar impostos, atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político. Assim, o imposto de importação é de competência privativa da União; o ICMS é de competência privativa dos estados e do Distrito Federal, e o ISS é de competência dos municípios e do Distrito Federal.

As limitações constitucionais ao poder de tributar ora aparecem como verdadeiras vedações ou proibições, que se traduzem em imunidades constitucionais, ora aparecem na esteira da proteção dos direitos e garantias individuais, ou, ainda, apresentam-se como limitações da competência tributária entre as diversas pessoas jurídicas de direito público (ICHIHARA, 2006, p.51- 60).

2.3.2.1 Competência tributária da União

Os artigos 153 e 154 da Constituição Federal, expressamente, relacionam os impostos cuja instituição e cobrança são de competência exclusiva da União e que consistem nos seguintes:

- I - Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros;
- II - Imposto de Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados;
- III - Imposto de Renda e Provento de Qualquer Natureza;
- IV - Imposto sobre Produtos Industrializados;

- V - Imposto sobre Operações de Créditos, Câmbio e Seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;
- VII - Imposto sobre as Grandes Fortunas;
- VIII - Imposto Extraordinário no caso de Guerra Externa;
- IX - outros impostos pelo exercício da competência residual, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Além desses, dentro de sua competência tributária, a União poderá cobrar ainda:

- I - Taxas;
- II - Contribuição de melhoria;
- III - Empréstimos compulsórios, ordinários e extraordinários;
- IV - Contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, tais como: Contribuições do FGTS, Contribuições à Previdência Social, Contribuição Sindical.

2.3.2.2 Competência tributária dos estados e do Distrito Federal

O artigo 155 relaciona os impostos cuja instituição e cobrança são de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal:

- I - Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e doações, de quaisquer bens ou direitos;
- II - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação;
- III - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Além dos impostos relacionados, dentro de sua competência, os Estados e o Distrito Federal poderão, ainda, instituir e cobrar:

- I - Taxas;
- II - Contribuição de melhoria;
- III - Contribuições Sociais.

2.3.2.3 Competência tributária dos municípios

O artigo 156 relaciona os impostos cuja instituição e cobrança é de competência exclusiva dos municípios, que são:

- I - Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana;
- II - Imposto sobre Transmissão "inter-vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direito à sua aquisição;
- III - Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, b definidos em lei complementar.

Tal como no caso dos estados, os municípios, dentro de sua competência tributária, poderão também instituir e cobrar:

- I - Taxas;
- II - Contribuição de melhoria;
- III - Contribuições sociais.

No sistema jurídico brasileiro, os territórios não são pessoas jurídicas autônomas de direito público interno, constituindo uma extensão territorial da União.

Finalmente, destacamos que a competência tributária abrange o poder fiscal de "legislar", "fiscalizar" e "arrecadar" os tributos.

Sobre a competência legislativa plena, preceitua o art. 6.º do CTN:

Art. 6.º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observando o disposto nesta Lei.

A respeito, afirma Moraes (1968) apud Ichihara (2006, p.73):

Diante do princípio da legalidade – os tributos somente podem ser criados e regulados por lei – vemos que essa atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena. Assim, estabelece o Código Tributário Nacional (art. 6.º). A concretização do uso da competência tributária se dá com a criação do tributo através da lei. O poder tributante fica, pois, com o poder de legislar sobre o respectivo tributo, respeitadas as normas maiores. Compete ao poder tributante legislar sobre a definição da hipótese de incidência fiscal, a base de cálculo do tributo, sua alíquota, infrações, penalidades etc.

2.4 TRIBUTOS - CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO

2.4.1 Conceituações de Tributo

O conceito de tributo é determinado no próprio Código Tributário Nacional em seu art. 3.º, que diz:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ataliba (1992, p.31-33) ensina que a função de lei não é evidentemente formular conceitos teóricos. "O art. 3.º do CTN é mero precepto didático [...]." Entende que o conceito de tributo é constitucional e nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. Tendo em vista que é um "conceito-chave" para a demarcação das competências legislativas e balizador do "regime tributário", é composto pelo conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado "poder tributário", o qual é exercido, nas respectivas

faixas delineadas de competências, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Daí o despropósito dessa "definição" legal, cuja admissão é perigosa, por ser potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.

Amaro (2007, p.18-25) destaca, na definição de tributo citada pelo art. 3.º do CTN, o equívoco traduzido na redundância da expressão "prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir". Entende que o dispositivo supõe que o tributo possa ser: "a) uma prestação pecuniária em moeda; ou b) uma prestação pecuniária cujo valor possa exprimir em moeda, o que, aliás, traduz dupla redundância [...]". Diz que "pecuniária" são precisamente as prestações em dinheiro ou em "moeda". E que a alternativa "ou cujo valor nela se possa exprimir" realmente só faz ecoar redundância; se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em "sacos de farinha". Sumarizando, entende o autor que "pecuniárias" sempre se expressam em moeda e, portanto, o seu valor é uma expressão monetária. Finalizando a discussão, o autor apresenta sua definição de tributo da seguinte forma: "Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidade não-estatais de fins de interesse público".

Ichihara (2006) não faz críticas às redundâncias e às falhas existentes no conceito legal apontadas por outros autores. Ao contrário, aceita o conceito de tributo como ele se apresenta, extraíndo de seu conteúdo as seguintes características:

- a) a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ser compulsória ou obrigatória;
- b) não deve ser decorrente de sanção de ato ilícito;
- c) deve ser instituído ou decorrente de lei; e
- d) deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada à vontade legal.

Assim, entende o autor que quando alguém estiver na contingência de ter que "levar dinheiro" aos cofres públicos, cuja obrigação tenha as características citadas, sem dúvida alguma estará diante de um tributo. Entretanto, não basta identificarmos genericamente a figura do "tributo". É necessário identificarmos ainda as espécies tributárias, também estabelecidas pelo CTN, como impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Sousa (1981, p.161) aborda seu conceito geral de tributo como sendo: "a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das atividades próprias do Estado".

Explanando essa conceituação, o professor Rubens Gomes de Sousa esclarece que *a receita é derivada* porque proveniente do patrimônio dos particulares. Os termos são fixados em lei, porque a soberania tributária não é absoluta, mesmo o Estado exercendo o poder público. Diversamente, a receita *originária* que é proveniente do Patrimônio do Estado institui e arrecada os tributos como poder público. Não há uma relação contratual com o contribuinte; é destinada ao custeio das atividades próprias do Estado, *porque a destinação da receita tributária é sempre cobrir despesas de interesse público*.

Sobre este assunto, a lição precisa é do mestre Ataliba (1992, p.110), que diz:

Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária ("natureza específica do tributo", conforme o diz o art. 4.º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

2.4.2 Espécies de Tributos

Ichihara (2006, p.80-95) sublinha que os doutrinadores pátrios classificam as espécies tributárias da seguinte forma:

Ives Ganda Martins aceita o critério adotado pelo direito positivo, entendendo que são cinco as espécies tributárias, quais sejam: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais.

No entanto, para Luciano Amaro existem apenas quatro espécies tributárias: Impostos, Taxas (de serviços, de polícia, de utilização de vias públicas e de melhoria), Contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e Empréstimos Compulsórios.

Entretanto, a maioria dos doutrinadores citados por Ichihara, dentre os quais ele também se inclui: Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado, Vítório Cassone, Kiyoshi Harada, Celso Ribeiro de Carvalho, Wagner Balera, entre outros, adota o critério tripartido, de IMPOSTO, TAXAS e CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

Já o Geraldo Ataliba adota a classificação bipartida, em tributos vinculados e não-vinculados, subdividindo os vinculados em direta e indiretamente.

Em face da existência dessas correntes doutrinárias preferimos não analisá-las profundamente, porque nosso objeto não é discutir exatamente sobre as posições dos doutrinadores, mas apenas sobre algumas conceituações que envolvem as espécies tributárias consoante o diagrama da figura 1.



FIGURA 1 - DIAGRAMA DAS ESPÉCIES DE TRIBUTOS

FONTE: O autor

2.4.2.1 Impostos

O conceito legal de Imposto está definido no art. 16 do CTN, que afirma: *"Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte"*.

Ataliba (1992, p.122) ensina como reconhecer os impostos por meio da exclusão: "sempre que a hipótese de incidência não consistir numa atuação estatal, ter-se-á imposto".

Está claro no conceito legal que, no caso do imposto, a materialidade de seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal. Inexistindo qualquer atuação estatal como condição para exigência do tributo, sem dúvida alguma estamos diante de um tributo da espécie "imposto".

Assim, quando estivermos em face de um tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade específica do estado, relativamente ao contribuinte, como, por exemplo, circular mercadoria, industrializar produtos, exportar mercadorias, ser proprietário de um imóvel etc., estaremos diante de uma espécie tributária denominada "imposto".

2.4.2.2 Taxas

O conceito legal de Taxa encontra-se no art. 77 do CTN, segundo o qual

As taxas cobradas pela União, Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A característica da taxa reside na materialidade de seu fato gerador em relação à "atuação estatal diretamente referida ao contribuinte", em forma de contraprestação de serviço. Desta forma, quando o Estado presta um serviço público diretamente ao contribuinte ou exerce o seu poder de polícia também diretamente,

este fica com a obrigação de pagar uma taxa, a exemplo da taxa de coleta de lixo, taxa de licença de instalação e funcionamento.

As tarifas e os preços públicos são diferentes das taxas das espécies tributárias. Os legisladores e doutrinadores costumam denominar de tarifas as relacionadas com água, esgoto, energia elétrica, submetidas ao regime de Direito público, enquanto as taxas pertencem ao regime jurídico aplicável ao Direito, isentas de fixação em lei. Por isso, não se poderia caracterizar um produto da espécie taxa, uma vez que não preenche os requisitos exigidos pela lei tributária (ICHIHARA, 2006).

O poder de polícia está definido no art. 78 do CNT: é constituído basicamente pelas atividades da administração pública que limitam e disciplinam direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, concernentes à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes etc. A expressão polícia refere-se à possibilidade de fiscalizar e autorizar determinadas atividades, limitando-as em razão do interesse público.

2.4.2.3 Contribuição de melhoria

Esta espécie de tributo somente pode ser cobrada pelo ente público que realizar obra pública da qual resulte valorização imobiliária. Neste caso, os contribuintes são os proprietários dos imóveis valorizados pela obra pública. O tributo tem como base o custo total da obra, que será rateado entre os beneficiários na proporção de sua propriedade, em relação ao total da área objeto da obra (FABRETTI; FABRETTI, 2006).

A forma de cobrança desta espécie de tributo é prevista no art. 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de pagamento, bem como dos elementos que integram a base de cálculo. Isto possibilita que o contribuinte possa tempestivamente impugnar o lançamento caso não esteja de acordo, principalmente se o valor da contribuição for superior ao acréscimo de valorização do imóvel (MARTINS, 2007, p.121-122).

Ichihara (2006) adverte que a espécie Contribuição de Melhoria muitas vezes acaba sendo um "peso morto" pela dificuldade de fixação da base de cálculo, bem como, muitas vezes, pela inviabilidade em relação ao critério de divisão do custo da obra. É que, dependendo dos parâmetros tomados para medir o benefício e a valorização, existem, ainda, outras obras com pequeno custo e muita valorização, bem como obras de custo muito elevado e de pouca valorização imobiliária.

2.4.2.4 Empréstimos compulsórios

A lei determina que somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas a tributos, bem como as normas gerais do direito tributário. A Constituição da República, ao prever a instituição de empréstimo compulsório, enquadrando-o no capítulo do Sistema Tributário, declarando a natureza jurídica do empréstimo compulsório como tributo (MARTINS, 2007, p.140-142).

O empréstimo compulsório tem seus objetivos definidos pela CF no art. 148:

Art.148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I - para atender a despesas extraordinárias, correntes de calamidades públicas, de guerra ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Martins (2007, p.141) apresenta as correntes defensoras da natureza jurídica do empréstimo compulsório. Cita o entendimento dos juristas: San Tiago Dantas,

para quem se trata de "um contrato de empréstimo de natureza coativa de direito público", Gaston Jéze, segundo o qual "o empréstimo compulsório seria uma aquisição de dinheiro pelo estado, mediante o pagamento de indenização, com reembolso de juros", e Maurice Duverger, que afirmou que o depósito compulsório envolve empréstimo e imposto.

Por outro lado, de acordo com Amílcar de Araújo Falcão, o empréstimo compulsório era verdadeiro tributo, pelo fato de ser obrigatório e determinado por lei.

A súmula 418 do STF entendeu que "o empréstimo compulsório não é tributo e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária". Hoje não mais prevalece esta posição.

2.4.2.5 Contribuições sociais

Para alguns autores, não é a denominação "contribuições" que se destaca como uma categoria específica e autônoma de tributo. Há pouca preocupação com a denominação, tendo em vista que ora são chamadas de "contribuições especiais" ora de "parafiscais" ou então "contribuições sociais".

No entender de Ishihara (2006), o que chama a atenção à primeira vista, como "contribuições sociais ou parafiscais", é o fato de os sujeitos ativos da obrigação tributária não serem representados por entes da administração pública direta (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), mas atuarem através de autarquias ou outros órgãos menores, porém com competência para cobrar essas contribuições. Exemplos são as Contribuições para a Previdência Social, Contribuições Sindicais, FGTS etc.

Sobre as contribuições sociais, Amaro (2007, p.84) destaca:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exação está na destinação à determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Neste grupo incluem as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais

ou econômicas (CF, art.149), bem como as contribuições para o custeio de previdência de servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. cit. § 1.º) e a contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública (CF art. 149-A, acrescido pela EC n.39/2002).

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) deveria ser instituída de forma temporária, justamente para corrigir a distorção existente em dado momento. Se o objetivo da contribuição não é regular certa situação, tem natureza de mero instrumento de arrecadação (MARTINS, 2007).

Ichihara (2006, p.94) pensa que para haver a intervenção no domínio econômico é preciso ocorrer uma situação que exija intervenção, quebrando a regra da livre iniciativa. Menciona como principais características de excepcionalidade as seguintes:

- a) *transitoriedade ou temporalidade da cobrança* (até que desapareça a situação que motivou a instituição);
- b) *caráter de controle ou de intervenção* como determinante da cobrança, o que exclui o caráter arrecadatório desta contribuição;
- c) *vinculação da receita para aplicação na intervenção*, correção ou controle da atividade tomada como pressuposto da instituição;
- d) *materialidade do fato gerador e contribuintes* vinculados à atividade econômica objeto da intervenção.

Cabe somente à União instituir a CIDE, com poder para intervenção no domínio econômico; admite a modalidade no interesse das categorias profissionais ou econômicas, incluídas as contribuições para os sindicatos, federações, órgãos de classe, como CRC, CoRecon e CREA.

2.5 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.5.1 Fato Gerador

Alguns autores vêm criticando constantemente a expressão "Fato Gerador", empregada por tributaristas para designar a situação que dá origem à obrigação de pagar tributo.

Amaro (2007, p.258-259) menciona as críticas de vários doutrinadores, destacando, entre outros: Alfredo Augusto Becker, por ter firmado ácida crítica entendendo que "o fato gerador nada gera a não ser confusão intelectual"; Paulo Barros de Carvalho, por não demonstrar simpatia pela designação de "fato imponible", a qual preferiu denominar de "fato jurídico tributário", a par da "hipótese tributária".

O autor, no entanto, afirma que há razões para isso, talvez porque as expressões propostas para substituir "fato gerador" não apresentem vantagens.

Preferiu então eleger a expressão "Fato Gerador da Obrigação Tributária", uma vez que esta designação, a seu ver, "tem a virtude de espantar a plurivocidade assinalada", ou seja, "identifica o momento do nascimento (geração) da obrigação tributária (em face da prévia qualificação legal daquele fato)".

Ataliba (1992, p.53-54), na sua obra, usando sempre de forma abreviada a expressão "hipótese de incidência", ensina: "A h.i. é primeiramente a descrição de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho)".

O conceito de fato gerador para Ataliba é abstrato, como diz: "mero conceito formulado pelo legislador que faz abstração de qualquer fato concreto". Por isso é mera "previsão legal" (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

Nesse caso, a hipótese de incidência é a descrição genérica e abstrata de um fato e o conceito legal de um fato, ou seja, "mero desenho contido num ato legislativo"; ou ainda: "*Fato imponible* é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico [...]".

A despeito do rótulo pluralístico, Ichihara (2006, p.132-133) diz que é necessário considerar a expressão "fato gerador" por abranger duas realidades distintas: 1) uma enquanto descrição do fato gerador na lei; e 2) outra referente à concretização do fato gerador descrito na lei no mundo fático ou fenomênico.

Exemplificando, no caso ICMS, cujo fato gerador é a realização da operação relativa à circulação da mercadoria. O fato gerador, enquanto descrição abstrata na lei, pode ter a denominação de "hipótese de incidência", e quando alguém, contribuinte

do ICMS, realizar concretamente a operação relativa à mercadoria e serviço, esse fato pode ser entendido como "fato imponible".

Assim, o fato gerador, ou "fato imponible", compreende os seguintes aspectos:

- objetivos: a previsão da lei;
- subjetivos: envolvem a pessoa do contribuinte, sujeito passivo;
- espacial: onde é devido o tributo, princípio da territorialidade;
- temporal: a lei vigente à época determinando sua ocorrência;
- valorativo: a base de cálculo do tributo;
- tarifário: a alíquota aplicada à base de cálculo.

O fato gerador vai igualmente envolver sempre um fenômeno econômico, que será descrito na lei tributária. Pode envolver também um negócio jurídico, previsto no direito privado e estabelecido na lei tributária para fins de incidência do tributo. Assim, define-se o fato gerador por um verbo mais um substantivo do tipo: prestar serviços, auferir renda, ter propriedade.

Considera-se ocorrido o fato gerador quando existentes seus efeitos, quais sejam: tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias para que produzam os efeitos que lhe são próprios. Por exemplo: auferir renda; e tratar da situação jurídica desde o momento em que esteja definitivamente constituída.

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Somente as pessoas jurídicas dotadas de poder legislativo é que podem ser sujeitos ativos, como: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (MARTINS, 2007).

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O sujeito passivo é dividido em: a) contribuinte do imposto, que pode ser a pessoa física ou jurídica, a qual tem relação direta com a situação que constitua o fato gerador; b) responsável é a

pessoa, sem revestir-se da condição de contribuinte, cuja obrigação decorre de disposição expressa na lei tributária (MARTINS, 2007).

2.5.2 A Constituição do Crédito Tributário

Vimos que a lei cria o tributo e descreve a hipótese de incidência, ou seja, o fato gerador, que nada mais é do que a descrição de um fato ou um conjunto de fatos delineados na lei. Uma vez ocorrida tal descrição no mundo real, surge a obrigação tributária.

Obrigação tributária, por sua vez, é o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma delas chamada sujeito ativo (o Estado), e a outra sujeito passivo (o Contribuinte). Este, em virtude de haver praticado um fato gerador tributário, deve pagar determinado valor em dinheiro, o tributo a que estiver sujeito. A obrigação tributária se subdivide em principal, que é relativa ao tributo, e acessória, por ser relativa aos deveres acessórios. Como exemplo cite-se a falta de escrituração fiscal (CASSONE, 1997, p.58-59).

A obrigação tributária sempre precede a constituição do crédito tributário e, nesse sentido, cabe a lição de Fabio Fanicchi (1975) apud Ichihara (2006, p.158):

A obrigação tributária se constitui pela ocorrência do fato gerador, antecedendo o crédito tributário no tempo, em qualquer hipótese. Não há possibilidade de o crédito tributário preceder a obrigação, tanto que, como se viu, o crédito decorre da obrigação (art. 139 CTN). Portanto, há instante, curto ou longo, não interessando sua mensuração, em que existe a obrigação sem existir o crédito que lhe corresponda. Vale dizer, a obrigação existe independentemente do crédito, mas este depende sempre daquela.

O Código Tributário Nacional reconhece que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, ao afirmar que este não é a condição apenas necessária, mas também suficiente para o nascimento da obrigação tributária.

Cassone (1997, p.124) conceitua o Lançamento Crédito Tributário como "ato privativo da Administração Pública que verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar a quantia devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária".

O art. 142 do CTN diz:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Fabretti e Fabretti (2006, p.101-102) decompõem a definição legal da obrigação tributária com os seguintes termos:

- *procedimento administrativo*: o lançamento é um ato de concretização da lei tributária efetuado pela autoridade administrativa competente para arrecadar e fiscalizar o tributo;
- *tende a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*: o procedimento da autoridade administrativa é o de verificar se foi realizada a hipótese de incidência tributária;
- *determinar a matéria tributável*: cabe ao sujeito ativo verificar a legislação aplicável ao fato gerador;
- *calcular o montante do tributo*: é o que se denomina de "valoração quantitativa". Corresponde ao ato de tomar a base de cálculo do tributo e sobre esta aplicar a alíquota correspondente a fim de se apurar o valor da dívida do contribuinte ou o *quantum debeatur*;
- *identificar o sujeito passivo*: corresponde à constatação de quem será a pessoa chamada a pagar a dívida tributária. Esta pessoa pode ser o contribuinte ou o responsável. Ela será notificada da existência do crédito tributário e, nesta notificação (aviso de lançamento do imposto), constará o prazo para o pagamento do tributo;
- *propor a aplicação da penalidade cabível*: sobre esta expressão existem sérias críticas doutrinárias, pois a aplicação de penalidade (multa) só ocorre se for constatada a prática de um ato ilícito por parte do contribuinte, o que corresponde a contradizer o conceito legal de tributo e de multa;

- *o lançamento corresponde a um ato administrativo vinculado e obrigatório*: isto quer dizer que, ao documentar a existência do crédito tributário, a administração pública está impedida de praticar o que se denomina ato administrativo discricionário.

O lançamento é uma atividade obrigatória porque seu procedimento não constitui comprovação do crédito tributário a que o ente público tem o direito de receber. Caso seus agentes administrativos deixem de comprovar esse direito de arrecadar recursos para os cofres públicos, estarão cometendo crime de responsabilidade funcional.

O ato administrativo de lançamento pode ser efetuado sob três formas:

- *direto ou de ofício*: quando o lançamento é totalmente realizado pela administração pública que inicia um procedimento no qual apura a ocorrência do fato gerador, a legislação aplicável, o montante do tributo devido, e notifica o sujeito passivo, a exemplo do lançamento do IPTU;
- *por declaração*: quando o lançamento é feito com a colaboração do contribuinte ou responsável, que presta informações para que a autoridade administrativa aplique a legislação tributária calculando o valor do tributo devido e notificando o contribuinte para que efetue o pagamento do crédito. Cite-se como exemplo a Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física ou Jurídica, caso em que o fisco posteriormente irá confirmar os elementos declarados e notificar o lançamento do imposto;
- *por homologação*: quando o lançamento é feito quase que em sua totalidade pelo contribuinte ou responsável, tendo como principal característica o pagamento do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal por parte da autoridade administrativa. Por exemplo, o ICMS e o IPI.

A homologação por parte da administração pública poderá ocorrer da seguinte forma: a) *expressa*: quando o fisco notifica ou avisa o sujeito passivo de

que o lançamento por ele efetuado está de acordo com a lei; b) *tácita*: aquela prevista no art. 150, § 4.º do CTN, que fixa um prazo de cinco anos, contados a partir da realização do fato gerador do tributo pelo sujeito passivo, para que a administração pública se manifeste sobre o lançamento por ele efetuado. Decorrido esse lapso temporal sem que a administração pública se manifeste, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário.

Por fim, têm-se os ensinamentos de Ataliba (1992, p.62) sobre o nascimento da obrigação tributária:

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico concreto, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.

2.5.3 Extinção do Crédito Tributário

Existem várias modalidades de isenção do crédito tributário previstas no CTN, cujas causas decorrem da extinção de cobrança obrigatória, antes imposta pelo Direito da Fazenda Pública. Estas causas de extinção do crédito tributário são:

- a) *o pagamento*: entregar a quantia devida ao ente tributante;
- b) *a compensação*: corresponde à hipótese de o sujeito passivo ser ao mesmo tempo devedor e credor, com a possibilidade de suas obrigações serem extintas até onde se contrabalançarem;
- c) *a prescrição*: corresponde à perda do direito de ação. A lei estabelece o prazo para que o sujeito passivo venha a ajuizar ação de modo a assegurar o seu direito; não exercendo no prazo legal, não pode mais exercê-lo. Existem diversos prazos prescricionais e existem também ações imprescritíveis. O Direito da Fazenda de cobrar juridicamente o crédito tributário está sujeito à prescrição. O art. 174 do CTN estabelece o

prazo de 5 (cinco) anos contados da data de sua constituição para a cobrança dos créditos tributários;

- d) *a decadência*: em matéria tributária, o prazo de decadência refere-se ao exercício da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário por meio de lançamento. O prazo está previsto no art. 173 do CTN. Esse prazo é de 5 (cinco) anos, iniciando-se a contagem da seguinte forma:
- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado;
 - b) da data em que se tornar definitiva (por decisão administrativa ou judicial) a anulação, por vício formal de lançamento anteriormente efetuado;
- se a lei não fixar prazo para a homologação, será de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador (§ 4.º do art. 150 CTN);
- e) outras causas: a transação, a remissão, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado, a decisão judicial passada em julgamento etc.

Amaro (2007, p.385) diz:

O código assumiu o dogma de que todo tributo deve ser objeto de lançamento (ainda que na intangível modalidade de "lançamento por homologação tácita") disso inferiu que o objeto de extinção seria sempre o crédito tributário, estágio "mais avançado" da obrigação tributária; esta, que dá origem àquele, extinguir-se-ia juntamente com ele, tal qual gêmeos xifópagos. O Código Tributário Nacional, porém, não consegue manter a coerência interna, pois há obrigações tributárias que se extinguem (segundo a própria visão do Código) antes de "nascer" o crédito tributário pelo lançamento.

O autor cita como exemplo típico o caso de extinção da obrigação por decadência, e também se refere ao caso da remissão (perdão da dívida), a qual implica dispensa do pagamento da obrigação tributária, mesmo que o lançamento por homologação não tenha sido efetuado.

2.5.4 Suspensão do Crédito Tributário

A principal característica da suspensão do crédito tributário é a de ser ela transitória ou temporária. A suspensão pode ocorrer sob duas hipóteses: por impedimento legalmente previsto na legislação tributária, estabelecida pelo próprio poder público, que, assim, concede a chamada moratória, ou porque o sujeito passivo discute a validade total ou parcial da cobrança do crédito tributário judicialmente.

A *moratória* corresponde à concessão, por parte do Poder Público, de um prazo maior do que a lei normalmente prevê para que o sujeito passivo efetue o pagamento do crédito tributário. Não se deve confundir a moratória com o *parcelamento* de débito fiscal, pois embora haja a concessão de prorrogação do prazo para o pagamento do crédito tributário, este deve ser pago integralmente e não em forma de parcelas mensais (FABRETTI; FABRETTI, 2006, p.127-128).

Além da necessidade de exigência da lei para a concessão de moratória, também esta deve estabelecer expressamente a aplicabilidade, circunscrevendo a região ou território de determinada classe ou categoria de sujeito passivo. Um exemplo típico é quando ocorrem enchentes em determinada região e, uma vez decretado o estado de calamidade, pode o poder público conceder a moratória dos impostos aos contribuintes atingidos.

O *depósito de seu montante integral* também é uma modalidade de suspensão do crédito tributário, decorrente de reclamação ou de recurso. O fato é que, em face da não apresentação do recurso no prazo legal, o Poder Público poderá requerer a conversão do depósito em renda, e aí seria o caso de extinção do crédito tributário. O depósito de montante integral ocorre quando o contribuinte deposita a quantia a ser discutida em juízo ou administrativamente, com a finalidade de cessar a incidência de multa e acréscimos legais (ICHIHARA, 2006, p.172-173).

As *reclamações e recursos administrativos* perante a autoridade competente para arrecadar o tributo também são adotados como procedimentos para a suspensão do crédito tributário. Existem duas formas de o contribuinte suspender a

exigibilidade do crédito tributário: por meio de consulta prévia ou de recurso administrativo. A consulta é cabível quando não há qualquer procedimento por parte da administração pública no sentido de cobrar o tributo, porém o contribuinte não tem certeza se está ou não sujeito a seu pagamento ou ainda tem dúvida em relação à aplicação da lei (FABRETTI; FABRETTI, 2006, p.129).

Outras modalidades de suspensão do crédito tributário são por concessão de liminar em mandato de segurança e também por concessão de liminar ou tutela antecipada em outras ações.

2.5.5 A Exclusão do Crédito Tributário

Na exclusão do crédito tributário ocorre o fato gerador que dá início à obrigação tributária; porém, o crédito não chega a ser constituído porque a lei dispensa a exigência do tributo. O CTN prevê, no entanto, que a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal, cujo crédito seja excluindo ou dela conseqüente. Por exemplo, o contribuinte dispensado do pagamento do tributo deve manter a escrituração fiscal (MARTINS, 2007, p.224).

A exclusão do crédito tributário representa ainda situações em que é vedado ao Estado exigir, mediante lançamento, o crédito tributário do sujeito passivo, mesmo que já tenha ocorrido o fato gerador do tributo. A exclusão do crédito tributário pode ocorrer em duas situações: isenção e anistia.

2.5.5.1 A isenção

A isenção consiste na dispensa do tributo por meio de lei ordinária. Na isenção ocorre o fato gerador da obrigação tributária, porém a lei dispensa o seu pagamento.

Fabretti e Fabretti (2006) entendem que o legislador pode dispensar alguns contribuintes do pagamento do tributo excluindo da hipótese de incidência tributária com base nos seguintes aspectos:

- a) *espacial*: afasta a possibilidade de a lei tributária incidir em determinada região;
- b) *temporal*: exclui a possibilidade de a lei tributária incidir durante certo período de tempo sobre uma região ou grupo de contribuintes;
- c) *peçoal*: afasta o alcance da lei de um grupo de contribuintes;
- d) *material*: diminui o alcance do fato gerador ou reduz a base de cálculo ou a alíquota aplicável ao cálculo do montante do tributo devido.

O autor exemplifica a isenção dizendo que o legislador pode reduzir os impostos sob todos os aspectos, como: alíquota zero do IPI para operações de importação relativo a remédios (*aspecto material* do fato gerador) destinados a hospitais públicos (*aspecto pessoal*) da Região Norte do País (*aspecto espacial*) por dois anos (*aspecto temporal*).

Nesse sentido, a lição de Rubens Gomes de Sousa (1997) apud Ichihara (2006, p.195):

A isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; voltando ainda ao mesmo exemplo: se a lei concede isenção do Imposto Predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado ficará dispensado de seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.

Comentando sobre a revogabilidade de uma lei que conceda a isenção, Ichihara (2006) entende que não pode a regra de isenção ser quebrada se a lei fizer expressa previsão a respeito. Exemplificando: se para determinado tipo de indústria que se instale no município for concedida a isenção de todos os tributos municipais por prazo determinado, e tendo o sujeito passivo preenchido todos os requisitos e não tendo dado causa para tal, não pode ser revogada unilateralmente pela administração pública antes de expirado o prazo previsto. Mesmo em caso de revogação da

isenção por prazo indeterminado sobre os tributos sujeitos à anterioridade, entende o autor que somente seria aplicável a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da revogação.

Sobre esse assunto já se manifestou o STF na súmula 544: "As isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

Cabe observar que a isenção não deve ser confundida com imunidade, pois, de acordo com afirmações anteriores, a isenção ficou a critério do legislador e constitui uma ordem do legislador à administração pública para que esta não venha a exercer a cobrança do tributo em uma determinada região ou grupo de pessoas, conforme instituir a lei. Já a imunidade foi estabelecida pela própria Constituição Federal, impedindo assim que o legislador comum venha a alterá-la. Portanto, é um mandamento constitucional que não atribui liberdade a qualquer ente político competente para regular o tributo.

2.5.5.2 Anistia

Anistia significa a dispensa de penalidade sobre a ausência de recolhimento do tributo. Embora o tributo continue sendo devido pelo sujeito passivo, deve, no entanto, ser pago com a exclusão das penalidades aplicáveis, embora com a ausência total ou parcial de recolhimentos.

Amaro (2007, p.455) conceitua:

Anistia é o *perdão de infrações*, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada: o que se perdoa é o ato ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada.

A anistia não deve ser confundida com a isenção, conforme já observado. A primeira é uma causa atinente aos ilícitos tributários, e a segunda compõe as regras de definição do campo de incidência do tributo. A anistia tem a ver com ações ou omissões que infringem prescrições normativas; e a isenção é entendida como a

definição de hipótese de incidência do tributo, utilizada pelo legislador para demarcar o campo de incidência.

A anistia abrange geralmente os seguintes casos: infrações com penalidades de caráter pecuniário, devendo neste caso ser especificado o montante da penalidade excluída; penalidades pecuniárias (multas) que estejam associadas a outras espécies de penalidade; condicionadas ao pagamento do tributo devido em prazo fixado por lei que conceda anistia das penalidades a ele devidas.

O Código Tributário Nacional afasta a anistia em relação aos casos de infrações em que o dolo tenha estado presente, nos seguintes termos:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiros em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Amaro (2007, p.459) entende que o aplicador da lei deve pesquisar se na prática de certas infrações ocorrem os elementos conceituais de delito (caracterizando o tipo penal) ou dolo, a fraude ou simulação do infrator. Se o resultado dessa pesquisa for positivo, a anistia, em princípio, não deve ser aplicada.

Desta forma, entendemos que, ressalvada a caracterização do tipo penal quando constar em lei, a anistia representa o perdão do ato ilícito cometido antes da lei que a concedeu, logo corresponde ao perdão de multas.

2.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Decorrente dos fundamentos históricos relacionados, cabe ressaltar a brilhante retrospectiva feita por Martins (2007), em que resumem o sistema fiscal instaurado no Brasil desde a Constituição de 1824 até os dias atuais.

Vários conceitos abordados afirmam que o Direito Financeiro é visto, hoje, como um sistema normatizador das atividades financeiras do Estado. Da mesma

forma, o Direito Tributário passa a ser entendido como um ramo autônomo da ciência jurídica.

As obras citadas nesse contexto, tais como as de Amaro, Ataliba, Cassone, Ichihara Sousa e outros, além de definirem e conceituarem apropriadamente Direito Financeiro e Tributário, apresentam também interpretações sobre as fontes desses dois ramos do Direito. Fica evidente ainda a importância da divisão das fontes do Direito Tributário em fontes materiais e formais. As materiais envolvem fatos e valores; já as formais representam as leis tributárias, observadas as normas constitucionais.

Paralelamente, o capítulo sobre a competência tributária merece destaque por preceituar as atribuições constitucionais, dentre outras o *princípio da legalidade* (inciso I do art. 150 da CF), pois abrange o poder fiscal de "legislar", "fiscalizar" e "arrecadar" tributos.

Em paralelo, delimitam-se as espécies de tributos, relacionados com impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

Também em escala de importância fez-se um estudo sobre o Crédito Tributário, detalhando os conceitos de "Hipótese de Incidência" ou "Fato Gerador". Outro aspecto nessa mesma escala em relação a tais conceituações incide sobre a constituição, suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário. Em relação à exclusão, ficou demonstrado que consiste na *isenção* e *anistia*. Cabe observar que *isenção* não deve ser confundida com imunidade, e *anistia* não deve ser confundida com *isenção*.

3 PRÁTICAS DE APURAÇÃO DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS

3.1 CONCEITUAÇÕES SOBRE CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade tem evoluído muito com o tempo, acompanhando as mudanças decorrentes do próprio desenvolvimento dos negócios e do crescimento das empresas, de modo a atender aos interesses de todos os seus usuários com informações úteis e relevantes.

Esse processo de crescimento tem exigido, entre outras medidas gerenciais, que as empresas brasileiras sejam mais competitivas. Para tanto, faz-se necessário maior rigor nos controles administrativos e contábeis, visando principalmente à redução dos custos de produção, de comercialização, financeiros e principalmente tributários.

Há muito tempo os empresários e executivos estão cientes de que o gerenciamento das obrigações tributárias não pode ser considerado somente como necessidade, mas como fundamental do ponto de vista estratégico dentro das organizações de médio e grande portes, seja qual for a atividade. Além de elevada carga tributária, o sistema tributário brasileiro é muito complexo. Portanto, é necessário que o contador conheça com grande profundidade a legislação tributária, devido a suas responsabilidades quanto à eficácia e eficiência no gerenciamento das obrigações tributárias.

Um dos ramos da contabilidade que têm tomado corpo, segundo Oliveira et al. (2004, p.36), é o da Contabilidade Tributária, definida pelos autores como:

ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Vê-se, pelo conceito exposto, que o contador, além de perder o prestígio profissionalmente em razão de eventuais falhas na interpretação ou aplicação da legislação tributária, pode ser também responsabilizado perante o fisco por culpa e

dolo. Já o conceito de Contabilidade Tributária, no entendimento de Fabretti (2005, p.29), é o que segue: "É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada".

Como ramo da contabilidade, os autores dizem que deve ser entendido como tendo a função de demonstrar a situação do patrimônio e do resultado do exercício de forma clara e precisa. Entretanto, a legislação tributária freqüentemente atropela os resultados econômicos, por imposição legal, adaptando-os às suas exigências, que nada têm a ver com o resultado contábil.

Na visão de Fabretti (2005, p.31), a contabilidade tributária tem por objeto:

apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra contábil às exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titulares de firma individual.

Evidentemente, para atender a esse objetivo é imprescindível uma escrituração contábil regular, observando-se os princípios fundamentais de contabilidade, sem os quais não teremos condições técnicas de apurar o exato resultado econômico do exercício social.

A partir daí, executa-se a escrituração fiscal pertinente aos ajustes (adições e exclusões) do resultado contábil, consoante à legislação tributária. No caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a escrituração fiscal é feita no livro fiscal denominado de "Livro de Apuração do Lucro Real".

Na visão de Oliveira et al. (2004), a contabilidade tributária envolve como principais funções e atividades:

- escrituração dos documentos fiscais em livros próprios ou auxiliares, correspondentes a impostos como: IRPJ, IPI, ICMS, ISS e outros, com a

finalidade de determinar o montante do tributo a ser recolhido dentro do prazo e após o encerramento do período de apuração;

- apuração, com exatidão, do resultado tributável para fins do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), com base na legislação fiscal pertinente, bem como para o cálculo das provisões contábeis destinadas ao pagamento desses tributos;
- preenchimento de guias de recolhimento, informando ao Setor Financeiro de Contas a Pagar da entidade sobre o valor e os prazos de recolhimentos, além de emitir e providenciar a entrega aos respectivos órgãos competentes dos formulários estabelecidos;
- registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, em face do princípio da competência de exercício, tendo em vista que a contabilidade tributária tem a responsabilidade de informar correta e oportunamente o valor dos tributos a serem recolhidos;
- orientação fiscal para todas as unidades da empresa ou das sociedades coligadas e controladas. É importante a correta orientação fiscal e tributária, pois muitas vezes esta representa relevante economia com impostos.

O estudo da contabilidade tributária tem atraído, de forma significativa, os que desejam desenvolver um planejamento tributário como forma de minimizar o ônus tributário a que estão submetidos, procedimento este indispensável de economia de tributos, pela adoção de meios lícitos, dos quais se busca obter a melhor vantagem fiscal possível. Percebe-se que estudos e a aplicação da contabilidade geral passaram a apresentar abordagens capazes de fornecer informações econômicas imprescindíveis para a tomada de decisões.

O ensino de contabilidade vem passando por mudanças significativas, obrigando as instituições de ensino superior a adequar suas disciplinas à realidade profissional do contador. Nos currículos desses cursos já tem sido inserida, por

sugestão da diretriz curricular editada pelo próprio MEC, a disciplina Contabilidade Tributária (OLIVEIRA et al., 2004).

3.2 LIVROS DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBEIS E FISCAIS

A responsabilidade pela escrituração contábil das pessoas jurídicas é de atribuição do contabilista legalmente habilitado. Sua responsabilidade profissional é exigida perante a lei comercial, civil e fiscal, devendo firmar sua assinatura nas demonstrações contábeis e livros contábeis e fiscais. Caracteriza-se como ato criminoso, para todos os efeitos legais, a elaboração e assinatura de qualquer documento ou demonstração contábil que contenha informações preparadas de má-fé, inverídicas, tendenciosas.

3.2.1 Livros Contábeis Obrigatórios

O Livro "Diário" é de uso obrigatório, tanto pela legislação societária como pela legislação fiscal, utilizado para o registro de todo o movimento diário de operações, que modificam ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

Deve conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetido à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio. Quando se tratar de sociedade civil, a autenticação é feita no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (RIR/99, art. 258).

O Livro "Razão" é também um livro contábil obrigatório, que serve para resumir e totalizar, por nomenclatura de contas e de subcontas, os lançamentos efetuados do Livro Diário. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deve mantê-lo em boa ordem, seguindo as normas contábeis recomendadas. O Livro Razão pode ser encadernado em formato de livro ou por meio de fichas e formulários. A escrituração deverá ser sempre individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

Não sendo mantidas as condições legais estabelecidas para o Livro Razão, implicará arbitramento do lucro da pessoa jurídica (RIR/99, art. 259).

O Regulamento do Imposto de Renda determina também que se mantenha em boa ordem esses livros e respectiva documentação, enquanto não houver prescrito eventuais ações que sejam pertinentes às operações neles registradas, ou que possam modificar a situação patrimonial.

3.2.2 Livros Fiscais Obrigatórios

Segundo a legislação do Imposto de Renda (RIR/99 art. 260), a pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, o contribuinte deve possuir todos os livros exigidos pela legislação federal, estadual e municipal devidamente registrados e autenticados no Registro do Comércio ou Juntas Comerciais.

Pela legislação do Estado do Paraná (Decreto n.º 1980/2007 RICMS) são obrigatórios os seguintes livros: I - Registro de Entradas, modelo 1; II - Registro de Entradas, modelo 1-A; III - Registro de Saídas, modelo 2; IV - Registro de Saídas, modelo 2-A; V - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3; VI - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5; VII - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrências, modelo 6; VIII - Registro de Inventário, modelo 7; IX - Registro de Apuração do ICMS, modelo 9; X - Movimentação de Combustíveis; XI - Movimentação de Produtos.

Os livros exigidos pela legislação federal relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) são os mesmos de Entradas e Saídas da Legislação Estadual e mais o Registro de Apuração do IPI.

É também de uso obrigatório o Livro de Apuração do Lucro Real para as pessoas jurídicas que estão sujeitas a tributação do imposto de renda pelo Lucro Real. A escrituração desse livro consiste no que segue (RIR/99 art. 262):

- a) lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;
- b) transcrever a demonstração do lucro real;

- c) manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;
- d) manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos nesse Decreto.

O livro fiscal de escrituração obrigatória pelas empresas prestadoras de serviços depende da legislação de cada município, porém é comum a denominação Livro de Registro de prestação de serviços.

3.3 PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS

3.3.1 Fato Gerador do Imposto

Consoante o disposto no art. 43 do CTN, alguns aspectos devem ser destacados, tais como: a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais).

Por disponibilidade econômica ou jurídica entende-se um conjunto de bens, valores e/ou títulos por uma pessoa jurídica ou física, passível de ser convertido de imediato em numerários.

Para estar sujeita à tributação do Imposto de Renda, a disponibilidade deve ser efetivamente adquirida, não se cogitando sua incidência se houver apenas a potencialidade de se adquirirem tais disponibilidades (FABRETTI, 205).

Para a ocorrência do fato gerador do imposto das pessoas jurídicas é necessária a constatação de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, comerciais ou de prestações de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital, sendo o imposto devido conforme os rendimentos forem sendo auferidos ou ganhos (OLIVEIRA, 2005).

3.3.2 Base de Cálculo do Imposto e Alíquota

O art. 44 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado, das rendas e proventos tributáveis. Em decorrência, surgiram os conceitos de: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

Essas três modalidades de tributação atualmente incidem para o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição social devidos pelas pessoas jurídicas sobre os lucros obtidos em determinado período.

Oliveira et al. (2004, p.176) fazem as seguintes distinções entre o lucro real, presumido e arbitrado:

Quanto ao Lucro Real: "É o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado de lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda".

Enquanto o lucro presumido: "É uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes não obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real".

Já o lucro arbitrado:

É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação do lucro real ou arbitrado.

Essas três modalidades de tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas podem ser mais bem entendidas quando analisadas por meio da figura 2.



FIGURA 2 - REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO IRPJ

FONTE: Adaptado de Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes

3.3.3 Tributação com Base no Lucro Real

Para Nilton Latorraca (2000) apud Oliveira et al. (2004), a expressão *Real* é usada pelo CTN em oposição aos termos *presumido* e *arbitrado*, com o principal objetivo de eximir o que existe de fato, verdadeiro, ou seja, o que não é presumido ou arbitrado. Verdadeiro no sentido do que é convencional ou no sentido do que é aceito para todos os fins e efeitos de direito. Contabilmente falando, pode-se concluir que o lucro *real* é aquele *realmente* apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais.

As pessoas jurídicas podem optar pela tributação com base no lucro real anual, alternativamente pela apuração em cada trimestre do exercício. Mesmo assim, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados mensalmente.

Caso a opção seja pelo lucro real anual, as pessoas jurídicas devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas. Essa opção de lucro real anual não permite à pessoa jurídica mudar de tributação pelo lucro presumido.

De acordo com o art. 246 do RIR/99, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- a) Cujas receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a 48.000.000 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- b) Cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- d) Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- e) Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;
- f) Que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- g) Que explorem atividades envolvidas na compra e venda de loteamento, incorporações e construções de imóveis.

3.3.4 Ajustes para Fins de Determinar o Lucro Real

3.3.4.1 Adições ao lucro líquido

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (RIR/99 art. 249):

- Os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.
- Ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e acumulados;

- Os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3.º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas;
- Os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem totalmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos;
- As perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*Day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;
- As despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);
- As contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);
- As doações, exceto as referidas nos Arts. 365 e 371 do RIR e os brindes;
- O valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional;
- As perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;
- O valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

3.3.4.2 Exclusões e compensações

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (RIR/99 art. 250):

- Os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;
- O prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação;
- Os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado;
- Os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento;

- Os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, [...].
- Os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento;
- A parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apurações subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap*.

3.3.5 Base de Cálculo do Imposto

O lucro real é apurado a partir do resultado contábil do período-base, logo pressupõe escrituração contábil regular, cuja apuração da base de cálculo fiscal pode encontrar um valor positivo (lucro) ou negativo (prejuízo).

Desta forma, o lucro contábil segundo o conceito do Imposto de Renda (resultado contábil antes do IR) é informado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) para ser ajustado mediante adições e exclusões e compensações admitidas por lei, apurando-se o lucro real ou seja: $\text{Lucro Líquido antes do IRPJ} + \text{Adições} - \text{Exclusões} - \text{Compensações} = \text{LUCRO REAL}$.

3.3.6 Escrituração do LALUR

Para ilustrar a forma de escrituração deste livro fiscal, utilizamos o modelo oficial, inclusive com as instruções consoantes à própria legislação, podendo também ser escriturado pelo sistema eletrônico.

O livro é composto da "Parte A", que serve para o registro dos ajustes do lucro líquido do exercício, e da "Parte B", utilizada para o controle de valores que servirão para ajustar o lucro líquido de exercícios seguintes.

Na "Parte A" são escriturados ajustes do lucro líquido do período de forma individualizada e com clareza, indicando, quando for o caso, a conta ou subconta cujos valores tenham sido registrados na escrituração comercial, bem como o número do livro e a data em que foram efetuados os respectivos lançamentos contábeis, sobre os quais se referem as adições ou exclusões.

Para exemplificar a escrituração fiscal dessa parte do livro, vamos admitir que tenha havido durante o ano-base as operações anotadas no quadro 1.

QUADRO 1 - LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL – PARTE "A" - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

DATA	HISTÓRICO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/12/2003	<i>Doações indedutíveis, lançadas no livro diário n.º 21 em 15/06/2003, na página 152</i>	6.200,00		
	<i>idem em 10/09/2003, na página 258</i>	4.500,00		
	<i>idem em 10/12/2003, na página 420</i>	8.600,00	19.300,00	
31/12/2003	<i>Multas Fiscais, lançadas no livro diário n.º 21 em 02/03/2003, na página 32</i>	22.500,00		
	<i>idem em 30/07/2003, na página 211</i>	14.200,00	36.700,00	
31/12/2003	<i>Despesas indedutíveis - Brindes, lançadas no livro diário n.º 21 em 22/12/2003, página 450</i>	5.200,00		
	<i>idem em 23/12/2003, na página 465</i>	3.500,00	8.700,00	
31/12/2003	<i>Despesas indedutíveis - Viagens e Estadias, lançadas no diário n.º 21, em 22/02/2003, pág. 25</i>	12.600,00		
	<i>idem em 30/12/2003, na página 470</i>	6.500,00	19.100,00	
31/12/2003	<i>Resultado negativo (Prejuízo) apurado na avaliação por equivalência patrimonial da Coligada Santa-fé, lançado em 31/12/03 no livro diário n.º 21, pág. 479</i>		125.460,00	
31/12/2003	<i>Resultado Positivo (Lucro) apurado na avaliação por equivalência patrimonial da Coligada Bompreço lançado em 31/12/03 no livro diário n.º 21, pág. 479</i>			232.600,00
31/12/2003	<i>Dividendos recebidos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, lançado as conta de receitas em 05/05/2003, no diário n.º 21 às fls. 142</i>			2.300,00
31/12/2003	<i>Contribuição Social s/o Lucro, lançada em 31/12/2003, no diário n.º 21, fls. 480</i>		27.090,00	
	SOMAS DAS ADIÇÕES E EXCLUSÕES		236.350,00	234.900,00

FONTE: O autor

Após os lançamentos de ajustes do lucro líquido do período, conforme o exemplo, é necessário que na data de encerramento do período de apuração dos impostos (trimestral ou anual) seja transcrita, também, a demonstração do lucro real, devendo conter:

- a) o lucro ou prejuízo líquido constante da escrituração comercial, apurado no período de incidência;
- b) as adições ao lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das adições;
- c) as exclusões do lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das exclusões;
- d) o subtotal, obtido pela soma algébrica do lucro ou prejuízo líquido do período com as adições e exclusões;
- e) as compensações que estejam sendo efetivadas no período, cuja soma não pode exceder a 30% do valor positivo do item d;
- f) o lucro real do período ou o prejuízo do período a compensar em períodos subseqüentes.

Conforme a escrituração demonstrada no quadro 1, podemos resumir os ajustes fiscais conforme "Demonstração do Lucro Real" no quadro 2.

QUADRO 2 - PARTE "A" - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

<i>DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL DO ANO-BASE 2003</i>		
<i>LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ</i>		<i>432.000,00</i>
<i>ADIÇÕES</i>		<i>236.350,00</i>
<i>Doações indedutíveis</i>		<i>19.300,00</i>
<i>Multas Fiscais</i>		<i>36.700,00</i>
<i>Despesas indedutíveis - Brindes</i>		<i>8.700,00</i>
<i>Despesas indedutíveis - Viagens e Estádias</i>		<i>19.100,00</i>
<i>Resultado negativo de Coligadas</i>		<i>125.460,00</i>
<i>Contribuição Social s/o Lucro</i>		<i>27.090,00</i>
<i>EXCLUSÕES</i>		<i>234.900,00</i>
<i>Resultado Positivo de Coligadas</i>		<i>232.600,00</i>
<i>Dividendos de outras Sociedades</i>		<i>2.300,00</i>
<i>Lucro Real antes da compensação de Prejuízos</i>		<i>433.450,00</i>
<i>Compensação de Prejuízo fiscal anterior (Parte "B")</i>	<i>30%</i>	<i>130.035,00</i>
<i>LUCRO REAL</i>		<i>303.415,00</i>
<i>PROVISÃO PARA IRPJ DO EXERCÍCIO</i>		<i>51.853,75</i>
<i>IRPJ - aplicação da alíquota geral</i>	<i>15%</i>	<i>45.512,25</i>
<i>Adicional s/o lucro excedente a 240.000 ano</i>	<i>10%</i>	<i>6.341,50</i>

FONTE: O autor

Na "Parte B" serão mantidos os registros de controle de valores. Pela sua característica, integrarão a tributação de períodos subseqüentes, quer como adição

(valores relativos à depreciação acelerada incentivada), quer como exclusão (despesas de ágios amortizados de investimentos avaliados por equivalência patrimonial diferidos até a realização daqueles investimentos), e também por compensação (prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores), consoante demonstrativo no quadro 3.

QUADRO 3 - PARTE "B" - CONTROLE DE VALORES PARA AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS

<i>CONTA: PREJUÍZO FISCAL</i>								
<i>DATA</i>	<i>HISTÓRICO</i>	<i>ATUALIZAÇÃO DE VALOR</i>			<i>CONTROLE DE VALORES</i>			
		<i>Mês</i>	<i>Valor</i>	<i>Conf.</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>	<i>D/C</i>
<i>31.12.2002</i>	<i>Prej. Fiscal ano-base 2002 cfme. Demonstrativo fls. xx Parte "A"</i>	<i>12.02</i>				<i>222.354,00</i>	<i>222.354,00</i>	<i>C</i>
<i>31.12.2003</i>	<i>Prej. Fiscal compensado no limite de 30% do lucro Real deste exercício.</i>	<i>12.03</i>			<i>130.035,00</i>		<i>92.319,00</i>	<i>C</i>

FONTE: O autor

O LALUR pode ser escriturado também mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, desde que observadas as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal.

3.3.7 Sistema de Recolhimento Mensal do Imposto por Estimativa

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real anual devem efetuar mensalmente recolhimentos do imposto a título de antecipações, com base em estimativas, de tal forma a suspender ou reduzir esses recolhimentos se estiver fundamentada em balanços ou balancetes periódicos. Esta opção impede a pessoa jurídica de mudar para o regime de tributação com base no lucro presumido.

Ao encerrar o exercício social, a pessoa jurídica que optar por essa forma de recolhimento deve apurar o imposto devido do exercício, com base no lucro real anual, e elaborar uma declaração de ajuste. O saldo da diferença entre o imposto devido com base no lucro real e o recolhido por estimativa poderá ser: a) positivo, para ser recolhido em quota única até o último dia útil do mês de março do ano seguinte; b) negativo, podendo então ser compensado com o imposto devido nos meses subseqüentes do ano-calendário, ficando assegurada possibilidade de se requerer a restituição do valor pago a maior.

Os recolhimentos mensais seguem o critério de estimativa de lucro tributado, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, e devem ser calculados mediante a aplicação dos percentuais sobre a receita bruta auferida das atividades dos contribuintes constantes do quadro 4.

Os percentuais de estimativas de lucro tributável servem também para serem aplicados nos recolhimentos tanto no regime de Lucro Real, como no caso de Lucro Presumido ou Arbitrado.

QUADRO 4 - BASE DE CÁLCULO PARA ESTIMATIVA DO RECOLHIMENTO MENSAL DO IRPJ

	PERCENTUAL s/ RECEITA
<ul style="list-style-type: none"> Receita bruta mensal auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural. 	1,6
<ul style="list-style-type: none"> Venda de produtos de fabricação própria; Venda de mercadorias adquiridas para revenda; Receita da industrialização de produtos em que a matéria-prima, produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização; Receita da atividade rural; Receita a prestação de serviços hospitalares; Receita a prestação de serviços de transporte de cargas; Receita das atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda; Receita de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços. 	8
<ul style="list-style-type: none"> Receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas. 	16
<ul style="list-style-type: none"> Receita da prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; Receita da intermediação de negócios; Receita da administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza; Receita da construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; Receita da prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, e compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (<i>factoring</i>); Receita da prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste subitem. <p>As atividades de corretagem (seguros, imóveis etc.) e as de representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios.</p>	32

FONTE: Adaptado do Manual DIPJ-2007

Devem ser acrescidos ainda, para fins de determinação da base de cálculo do imposto, conforme o disposto na legislação: os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na

atividade, incluindo os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas; os ganhos auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas; e a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica.

Não integram a base de cálculo do imposto de renda mensal, consoante legislação: os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e variável; o rendimento auferido em operações de mútuo e de compra vinculada à revenda, no mercado secundário, tendo por objeto ouro, ativo financeiro; o rendimento auferido no resgate de quotas de fundo de investimento, clube de investimento e outros fundos da espécie renda variável; os rendimentos auferidos em operações de *swap*.

Para melhor entendimento da metodologia de cálculo do Imposto de Renda, para fins de recolhimentos mensais por estimativa (o valor definitivo de imposto é determinado pelo Lucro Real), segue o exemplo de apuração demonstrado no quadro 5.

QUADRO 5 - DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DO IMPOSTO DE RENDA POR ESTIMATIVA

	VENDAS DE MERCADORIAS	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
1. Receitas Brutas	500.000	60.000
2. Deduções	69.000	0
2.1 Imposto s/ Produtos Industrializados	50.000	0
2.2 Vendas Canceladas e Devoluções	15.000	0
2.3 Descontos Incondicionais	4.000	0
3. Receita Líquida para efeito da base de cálculo	431.000	60.000
4. Aplicação dos Percentuais sobre a receita	8%	32%
5. Lucro estimado (3 X 4)	34.480	19.200
6. Total do Lucro Estimado (5a+5b)	53.680	
7. Acréscimos dos ganhos de capital (Venda de Imobilizado, Receita de locação e Rendimentos entre coligadas)	38.000	
8. Base Cálculo do imposto devido no mês	91.680	
9. Imposto devido no mês por estimativa	20.920	
9.1 Alíquota de 15% de 91.680	13.752	
9.2 Adicional de 10% s/ o excesso do lucro estimado de R\$ 91.680 em relação ao limite de R\$ 20.000 = 10% de 71.680	7.168	
10. Deduções do imposto	600	
10.1 Incentivos fiscais	550	
10.2 IRRF s/ ganhos de capital	50	
11. Imposto de Renda a recolher no mês	20.320	

FONTE: Adaptado de Oliveira et al. (2004)

A pessoa jurídica que constatar haver recolhido o imposto calculado por estimativa em valor superior ao que for apurado por meio de balancete ou balanço do exercício em andamento poderá suspender o recolhimento da estimativa naquele mês ou nos meses subsequentes até o limite das diferenças de recolhimento (a maior por estimativa). Embora os recolhimentos mensais sejam por estimativas, nada impede que a pessoa jurídica realize o levantamento de balancetes mensais com a finalidade de suspender os recolhimentos se o valor estimado for sempre acima do contábil, principalmente quando estiver operando com prejuízo operacional e fiscal.

3.3.8 Tributação com Base no Lucro Presumido

Uma forma mais simplificada de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas é o da tributação com base no lucro presumido, desde que não estejam obrigadas a tributar pelo lucro real. A opção por esse regime de tributação se faz no primeiro trimestre, mediante a manifestação do recolhimento da primeira quota ou quota única do imposto devido no trimestre, com o código de arrecadação específico dessa opção, desde que sua receita bruta anual seja inferior a quarenta e oito milhões de reais.

A pessoa jurídica que iniciar suas atividades no ano-calendário em andamento manifestará a opção por esse regime de tributação mediante o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto que corresponder ao período de apuração do início de atividade.

De acordo com o Art. 527 do RIR/99, a empresa que optar pela tributação com base em presumido deverá manter:

- I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base à escrituração comercial e fiscal.

Entretanto, observa o parágrafo único desse mesmo artigo, haverá a dispensa de escrituração contábil nos termos da legislação comercial se a pessoa jurídica, no decorrer do ano-calendário, mantiver o controle financeiro por meio de Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Sobre este aspecto, manifestam-se Oliveira et al. (2004, p.179):

É oportuno salientar que algumas pessoas jurídicas mantêm normalmente a completa escrituração contábil, com a rigorosa aplicação das normas e princípios fundamentais de contabilidade, e, mesmo assim, optam pela tributação com base no lucro presumido. Aliás, tem-se, nesse caso, a figura do adequado planejamento tributário, ou seja, o contribuinte exerce conscientemente a melhor opção para ele, entre a tributação pelo lucro real e pelo lucro presumido, visando à redução de sua carga tributária.

Não podem optar por esse regime de tributação, mesmo que a receita bruta seja inferior a quarenta e oito milhões, as empresas:

- a) que já efetuaram o pagamento mensal pelo regime de tributação com base no lucro real, inclusive com base no balanço de suspensão do imposto;
- b) cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- c) que obtiveram lucros, rendimentos, ganhos de capital oriundo do exterior;
- d) que são beneficiárias de isenções ou reduções do Imposto de Renda;
- e) que exercem as atividades de *factoring*.

O lucro presumido será determinado pela aplicação de percentuais variáveis, conforme o ramo de atividades de cada pessoa jurídica, nos mesmos termos já mencionados no tópico 3.3.7 (ver quadro 4), devendo também ser adicionados os ganhos de capital e demais receitas não-operacionais apurados pela pessoa jurídica em cada trimestre do ano-calendário.

A pessoa jurídica poderá deduzir do IRPJ devido no trimestre o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo, bem como o saldo referente ao imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

Tendo em vista que a opção da pessoa jurídica enquadrada no Lucro Presumido requer a mesma modalidade de apuração do imposto (ver quadro 5), porém de forma trimestral para o recolhimento, entendemos desnecessário apresentar novamente o modelo da prática de apuração nessa modalidade de tributação.

3.3.9 Tributação com Base no Lucro Arbitrado

O arbitramento do lucro tributável é uma prerrogativa da autoridade fiscal. Por meio deste artifício legal, o fisco poderá arbitrar o lucro da pessoa jurídica atuando *de ofício* o recolhimento do imposto.

O arbitramento do lucro acontece quando a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for desclassificada pela autoridade fazendária nas seguintes hipóteses mencionadas na legislação:

- a) se o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- b) se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real;
- c) se o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, no caso de opção pelo lucro presumido;
- d) se o contribuinte optar individualmente pela tributação com base no lucro presumido;
- e) se o comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro de sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;

- f) se o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, o Livro Razão ou fichas utilizadas para resumo, e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Livro Diário.

O lucro arbitrado será apurado pela aplicação de percentuais variáveis, de acordo com o ramo de atividades de cada pessoa jurídica, conforme já mencionados no tópico 3.3.7 (ver quadro 4), acrescidos de 20%, consoante o art. 532 do RIR/99, devendo também ser adicionados os ganhos de capital e demais receitas não operacionais apurados pela pessoa jurídica em cada trimestre do ano-calendário.

A pessoa jurídica poderá apresentar sua declaração de rendimentos com base no lucro arbitrado, em situações excepcionais, como: a ocorrência de caso fortuito ou força maior que tenha acarretado na perda ou inutilização de livros fiscais e demais dados que tornem impossível a apuração do IRPJ devido (Art. 531 do RIR/99).

Suponha-se, por exemplo, que tenha ocorrido uma inundação ou incêndio no local onde estiverem guardados os livros e documentos fiscais da pessoa jurídica, de modo que o cumprimento da obrigação tributária tenha sido afetado, estando, com isso, prejudicado involuntariamente. Nestes casos, poderá a pessoa jurídica utilizar-se do arbitramento para pagar o IRPJ, embora seja uma prerrogativa do fisco quando entender que a escrituração do contribuinte não merece confiança ou que é melhor desclassificá-la por atos ilícitos.

Caso não seja possível à fiscalização determinar o devido valor da receita bruta, por meio de documento ou livros da pessoa jurídica, deverá então arbitrar o lucro mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo, consoante o art. 535 do RIR:

- I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
- II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;

IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

A aplicação dessas alternativas fica a critério da autoridade lançadora, estando as pessoas jurídicas sujeitas a limitações quanto à sua aplicação, dependendo de suas atividades. Quanto ao arbitramento do lucro, deve ser proporcional ao número de meses do período da ocorrência de excepcional idade.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro arbitrado poderá deduzir do IRPJ devido no trimestre o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo, bem como o saldo referente ao imposto pago a mais ou indevidamente em períodos anteriores.

3.4 PRÁTICAS DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Esta contribuição foi instituída pela Lei n.º 7.689/88 com o objetivo de financiar a seguridade social por meio dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas e das entidades que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda. É uma contribuição de competência da União.

3.4.1 Base de Cálculo e Alíquota da Contribuição Social

A base de cálculo desta contribuição, para as empresas que são tributadas pelo lucro real, é o resultado apurado pela contabilidade antes da provisão para o

imposto de renda, ajustada pelas adições, exclusões e compensações de bases negativas de exercícios anteriores ajustados (prejuízos).

No caso de a pessoa jurídica apurar o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, a CSL também terá de ser apurada nos mesmos moldes, porém o percentual de presunção ou arbitramento do lucro tributável em 12% (32% para as sociedades civis), definido pela legislação, acrescido dos ganhos de capital, receitas financeiras e outras receitas, conforme veremos adiante.

O valor da contribuição a ser recolhida é então calculado mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre o lucro presumido ou arbitrado.

A tributação da CSL, quando a pessoa jurídica optar pela tributação com base no lucro real, basicamente segue os mesmos moldes de apuração da base de cálculo do próprio IRPJ (quadro 2, com pequenas alterações), ou seja, o resultado contábil do trimestre ou anual é ajustado por adições e exclusões e compensações autorizadas pela legislação constante das instruções da DIPJ 2007:

ADIÇÕES

1. Provisões Não Dedutíveis;
2. Despesas Não Dedutíveis (Lei n.º 9.249/1995, art. 13);
3. Outras Adições tais como:
 - a) os juros, decorrentes de empréstimos, pagos ou creditados à empresa controlada ou coligada, independentemente;
 - b) a despesa com a constituição da provisão para perdas prováveis na realização de investimentos;
 - c) o valor das perdas de capital por variação na percentagem de participação no capital social de coligada ou controlada no Brasil, quando o investimento for avaliado pela equivalência patrimonial;
 - d) o valor do ágio amortizado quando se tratar de instituições participantes do Programa de Estímulo à Reestruturação do Sistema Financeiro, de que trata a Lei n.º 9.710/98;
 - e) as demais despesas indedutíveis para fins do IRPJ, que não sejam usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa, e não sejam necessárias à realização dessas atividades e à manutenção da respectiva fonte produtora, caso não haja previsão específica, neste manual, para inclusão em outra linha.

EXCLUSÕES

1. Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis;
2. (-) Resultados Não Tributáveis de Sociedades.

As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica indicarão, nesta linha, os resultados positivos das operações realizadas com seus associados;

3. Lucros e Dividendos Derivados de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição;
4. Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido;
5. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior;
6. Variações Cambiais Ativas (MP n.º 1.858-10/1999, art. 30);
7. Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas;
8. Ajuste Positivo a Valor de Mercado (Lei n.º 10.637/2002, art. 35);
9. Parcela dos Lucros de Contratos de Construção por Empreitada ou Fornecimento;
10. Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET Patrimônio de Afetação.

Da mesma forma que o IRPJ, a legislação da CSL também admite a possibilidade de se apurar em exercícios anteriores as bases de cálculos negativos para compensar com a base de cálculo positivo apurada no exercício ou em exercícios futuros. O limite dessa compensação é também idêntico ao do IRPJ, ou seja, 30% da base de cálculo negativa (prejuízo fiscal) que houver apurado em exercícios anteriores e ainda não compensado.

Exemplificando, como já dissemos, o modelo de demonstrativo de apuração da contribuição é bastante semelhante ao demonstrativo do IRPJ. A base de cálculo para apuração da CSL tanto pode ser trimestral como anual, dependendo do regime de tributação exercício pelo contribuinte, podendo ser demonstrado conforme o quadro 6.

QUADRO 6 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

<i>LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ</i>		<i>459.090,00</i>
<i>ADIÇÕES</i>		<i>209.260,00</i>
<i>Doações indedutíveis</i>		<i>19.300,00</i>
<i>Multas Fiscais</i>		<i>36.700,00</i>
<i>Despesas indedutíveis - Brindes</i>		<i>8.700,00</i>
<i>Despesas indedutíveis - Viagens e Estádias</i>		<i>19.100,00</i>
<i>Resultado negativo de Coligadas</i>		<i>125.460,00</i>
<i>EXCLUSÕES</i>		<i>234.900,00</i>
<i>Resultado Positivo de Coligadas</i>		<i>232.600,00</i>
<i>Dividendos de outras Sociedades</i>		<i>2.300,00</i>
<i>Base de cálculo antes da compensação</i>		<i>433.450,00</i>
<i>Compensação base negativa de exercício anterior</i>	<i>30%</i>	<i>130.035,00</i>
<i>BASE DE CÁLCULO DO EXERCÍCIO</i>		<i>303.415,00</i>
<i>PROVISÃO PARA CSL DO EXERCÍCIO</i>	<i>9%</i>	<i>27.307,35</i>

FONTE: O autor

3.4.2 Apuração dos Pagamentos Mensais da CSL por Estimativa

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real são obrigadas a efetuar os recolhimentos mensais da CSL também por estimativas e pelos mesmos critérios utilizados para os recolhimentos do IRPJ. Porém, o percentual de estimativa de lucros é de 12% (32% para as sociedades civis) aplicado sobre a receita bruta auferida nas atividades.

Ao montante apurado a título de lucro estimado devem ser adicionados os ganhos de capital, os rendimentos de aplicações financeiras, os mesmos do exemplo de apuração para o IRPJ (ver quadro 5), teríamos a seguinte apuração para a CSL, conforme demonstrado no quadro 7.

QUADRO 7 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/LUCRO POR ESTIMATIVA MENSAL

1. Receitas Brutas	560.000
1.1 Receita Bruta de Produtos	500.000
1.2 Receita Bruta de Serviços	60.000
2. Deduções	69.000
2.1 Imposto s/ Produtos Industrializados	50.000
2.2 Vendas Canceladas e Devoluções	15.000
2.3 Descontos Incondicionais	4.000
3. Receita Líquida para efeito da base de cálculo (1-2)	491.000
4. Aplicação dos Percentuais sobre a receita	12%
5. Lucro estimado (3 X 4)	58.920
6. Acréscimos dos ganhos de capital (Venda de Imobilizado, Receita de locação e Rendimentos entre coligadas)	38.000
7. Base Cálculo do imposto devido no mês	96.920
8. Alíquota aplicável	9%
9. CSL devida no mês por estimativa	8.723

FONTE: O autor

Tanto o Imposto de Renda como a Contribuição Social a pagar, apurados por estimativa pelas empresas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real anual, devem ser recolhidos mensalmente até o último dia útil do mês subsequente. As empresas que optarem pelo lucro trimestral, por sua vez, devem recolher em quota única no mês seguinte ao trimestre de apuração, sem qualquer acréscimo, podendo o contribuinte optar pelo desdobramento em três parcelas mensais e iguais, mas com juros pela taxa Selic.

Assim como o imposto de renda retido na fonte é compensável com o devido mensal ou trimestral por estimativa, as retenções na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro, obrigatórias pela Lei n.º 10.833/03, também podem ser compensáveis com as contribuições devidas por estimativas mensais ou trimestrais.

De acordo com o art. 30 da Lei n.º 10.833 de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitas à retenção na fonte as empresas:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Vide Medida Provisória n.º 232, 2004)

§ 1.º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou IV - condomínios edifícios.

§ 2.º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o *caput* as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

§ 3.º As retenções de que trata o *caput* serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

O mecanismo de retenção na fonte de tributos tem sido uma medida fiscal adotada pelas autoridades fiscais visando aumentar a arrecadação e facilitar a fiscalização, tendo em vista que se procura a diminuição dos índices de sonegação, e tem sido amplamente aplicada tanto pela União como pelos estados e municípios.

3.5 PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

3.5.1 Conceituações sobre o Imposto

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Este imposto tem em sua regulamentação normas gerais regidas pela Lei Complementar n.º 87/96 e convênios firmados entre os estados, sendo que cada um dos estados possui sua própria regulamentação, devendo sempre seguir os termos das normas gerais.

Pela legislação desse imposto, considera-se como contribuinte do imposto toda e qualquer pessoa física ou jurídica que pratique com habitualidade ou em volume; que caracterize intuito de comercialização, em operações de circulação, mercadorias ou da prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicação, ainda que se inicie no exterior.

Entre os princípios constitucionais que regem esse imposto, destacamos: o da *não-cumulatividade*, previsto no art. 155, § 2.º, inciso I, e o da *seletividade*, previsto no inciso III do mesmo artigo da Constituição Federal.

Pelo princípio da *não-cumulatividade*, compensa-se o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, ou prestação de serviços, com o montante de imposto cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro estado ou Distrito Federal. Além da não-cumulatividade, o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias, produtos ou prestações.

3.5.2 Fato Gerador do ICMS

O fato gerador deste imposto em princípio foi determinado pela Constituição de 1988, Emenda Constitucional n.º 03/93 e Lei Complementar n.º 87/96. No Estado do Paraná, a incidência deste imposto está prevista no art. 5.º da Lei n.º 11.580/96, que considera como fato gerador o momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade federada do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de bens ou mercadorias importados do exterior apreendidos ou abandonados;
- XII - da entrada no território do Estado de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, oriundos de outra unidade federada, quando não destinados à industrialização ou comercialização;
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade federada e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, alcançada pela incidência do imposto."

3.5.3 Alíquotas Aplicáveis

Cabe ao Senado Federal a fixação das alíquotas do ICMS, interestaduais e de exportações, além de poder estabelecer as alíquotas internas mínimas e máximas. Estas alíquotas são diferenciadas entre os estados, devendo prevalecer, em linhas gerais, as seguintes:

- 7% em operações ou prestações interestaduais com estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, e 12% para as demais regiões;
- 7% nas operações com produtos da cesta básica;

- 18% nas operações internas e importações em São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, e 17% nos demais estados;
- 25% em operações internas, interestaduais e importações de perfumes, cosméticos, cigarros, armas e munições, e bebidas alcoólicas.

Quando as operações e prestações destinarem bens e serviços a consumidor final localizadas em outro estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; e b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

As regiões, para fins de ICMS, são compostas pelas seguintes unidades da Federação: a) Região Norte: Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins; b) Região Nordeste: Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe; c) Região Centro-Oeste: Estados de Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal; d) Região Sudeste: Estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo; e) Região Sul: Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

A legislação do ICMS do Estado do Paraná está atualmente regulamentada pelo Decreto n.º 1980 de 21/12/2007, cujas alíquotas mais utilizadas são:

I - Nas operações ou prestações internas ou naquelas que forem iniciadas no exterior, as alíquotas são seletivas em função da essencialidade dos produtos ou serviços (art. 14 da Lei n.º 11.580/96), sendo as mais praticadas:

- a) 27% para operações e prestações com produtos como: energia elétrica, exceto a destinada à eletrificação rural; prestação de serviços de comunicações; bebidas alcoólicas; fumos e sucedâneos (Lei n.º 13.410/01);
- b) 26% nas operações com gasolina e álcool anidro para fins combustíveis;
- c) 25% para as operações e prestações com bens, mercadorias e serviços como: armas e munições; asas-delta; embarcações de esporte e recreio; perfumes e cosméticos etc.;

- d) 12% para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços: cal destinado à construção civil; animais vivos; calcário e gesso; farinha de trigo; massas alimentícias; máquinas e aparelhos industriais (exceto peças e partes); produtos avícolas e agropecuários etc.
- e) 7% para as operações com alimentos, quando destinados à merenda escolar, nas vendas internas a órgãos da administração federal, estadual ou municipal;
- f) 18% para as demais prestações de serviços e operações com bens e mercadorias. Entre outras hipóteses, as alíquotas internas são aplicadas quando:
 - 1. o remetente ou o prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estiverem situados neste estado;
 - 2. da entrada de mercadoria ou bens importados do exterior;
 - 3. da prestação de serviço de transporte, ainda que contratado no exterior, e o de comunicação transitada ou emitida no estrangeiro e recebida neste estado;
 - 4. o destinatário da mercadoria ou do serviço for consumidor final localizado em outra unidade federada desde que não contribuinte do imposto.

II - Nas operações e prestações interestaduais, as alíquotas são:

- a) 12% (doze por cento) para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo;
- b) 7% (sete por cento) para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias ou serviços a contribuintes estabelecidos no Distrito Federal e nos demais estados não relacionados no inciso anterior;

- c) 4% (quatro por cento) na prestação de serviço de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal.

3.5.4 Quadro Exemplificativo de Apuração da Não-Cumulatividade

A não-cumulatividade do imposto significa para o contribuinte, ao adquirir determinada mercadoria para revender, ter embutido no valor da compra o ICMS pago pelo fornecedor. Assim, por ocasião da venda de tal mercadoria, o contribuinte deverá então cobrar de seu cliente o ICMS com base no valor da venda, embutindo o imposto no valor total da operação. No final do período contábil-fiscal (mês de competência), o imposto a ser pago pelo contribuinte deverá ser apurado pela diferença entre o valor do imposto que incidir sobre a venda e aquele pago ao fornecedor por ocasião da aquisição das mercadorias ou prestações de serviços, determinando-se o saldo a pagar (se devedor) ou a compensar nos próximos períodos (se credor).

Durante o período contábil-fiscal, o controle dos débitos e dos créditos do imposto é feito por meio da escrituração dos documentos fiscais, nos Livros: Registro de Entradas e Registro de Saídas, culminando com o resumo das operações no Livro Registro de Apuração do Imposto, conforme o quadro 8.

QUADRO 8 - QUADRO DEMONSTRATIVO DE REGISTRO E APURAÇÃO DO ICMS

DADOS DAS OPERAÇÕES	REGISTRO DE ENTRADAS		REGISTRO DE SAÍDAS		REGISTRO DE APURAÇÃO DO SALDO			
	Compra	ICMS	Venda	ICMS	Débito	Crédito	Saldo	d/c
Nota fiscal Cia XYZ	5.000,00	900,00				900,00	900,00	c
Nota fiscal - Cliente A			8.000,00	1.440,00	1.440,00		540,00	d
Nota fiscal Cia Zetta	2.000,00	360,00				360,00	180,00	d
Nota fiscal - Cliente B			2.500,00	450,00	450,00		630,00	d
Nota fiscal - Cliente C			1.500,00	270,00	270,00		900,00	d
Somas	7.000,00	1.260,00	12.000,00	2.160,00	2.160,00	1.260,00	900,00	d

FONTE: O autor

Observe-se que o imposto destacado nas notas fiscais é sempre calculado por dentro, ou seja, o imposto faz parte do preço da compra ou da venda. Portanto,

o ICMS vem embutido no valor da nota fiscal, integrando a sua própria base de cálculo, devendo ser destacado em campo específico da nota fiscal emitida, tanto pelo vendedor como pelo comprador.

No exemplo acima demonstrado, considerando-se as diversas operações realizadas pelo contribuinte num determinado período contábil-fiscal, o total dos créditos foi de R\$ 1.260,00, e o de débitos foi de R\$ 2.160,00; logo, o saldo a recolher (devedor) é de R\$ 900,00.

3.6 PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

3.6.1 Conceituações sobre o Imposto

O IPI é um tributo definido como indireto, por ser suportado pelo adquirente do produto. O estabelecimento industrial ou equiparado é o responsável por determinação legal de cobrar de seu cliente e de recolher o referido imposto. Sua sistemática de recolhimento é semelhante à do ICMS, quanto à forma de escrituração e apuração do imposto (FABRETTI, 2005, p.186).

Tal como no ICMS, o IPI é um imposto não-cumulativo, o que significa dizer que poderá incidir várias vezes sobre a mesma mercadoria durante as várias etapas de um processo econômico. Entretanto, é permitido que o contribuinte abata, em cada operação tributada, o montante do imposto já pago nas operações anteriores, ou seja, é assegurado pela Constituição Federal que o imposto não incida em cascata, mas sobre o valor agregado em cada operação (OLIVEIRA, 2005, p.130).

Esse imposto, além de atender ao princípio da *não-cumulatividade*, deve atender também ao princípio da *seletividade*, em função da essencialidade do produto, consoante o disposto no § 3.º, do art. 153 da CF:

Art. 153 - Compete à União instituir imposto sobre [...]
IV - produtos industrializados [...]
§ 3.º O imposto previsto no inciso IV:

- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
 - II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
 - III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
- [...]

O IPI incide sobre a circulação econômica. Contudo, o disposto no inciso III do art. 153 da CF prevê exceção para os produtos industrializados destinados ao exterior.

São contribuintes do imposto (art. 51 do CTN):

- a) todos os estabelecimentos industriais ou equiparados que promoverem a saída de produtos industrializados;
- b) os estabelecimentos que, apesar de não realizarem operações de industrializações, são equiparados a tais estabelecimentos, nas seguintes situações:
 - importadores, inclusive filiais que exerçam o comércio de produtos importados, salvo se operem exclusivamente a varejo;
 - filiais de estabelecimentos industriais, na venda de seus produtos;
 - comerciantes de bens de produção, que têm caráter facultativo à equiparação industrial.

A definição legal de industrialização prevista no Regulamento do IPI (RIPI – Decreto n.º 2637/98, art. 4.º) contempla o seguinte teor:

Art. 4.º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3.º, parágrafo único, e Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

- I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
- II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
- III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou acondicionamento);

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

3.6.2 Fatos Geradores e Base de Cálculo do Imposto

A ocorrência dos fatos geradores, bem como a base de cálculo do IPI, estão previstas nos arts. 46 e 47 do CTN. À luz desses dispositivos legais, Oliveira (2005, p.131) comenta:

- no caso do desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada no País, acrescido do montante do imposto sobre a importação (II), das taxas exigidas para entrada do produto no País e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;
- no caso da saída dos produtos industrializados do estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante, o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;
- no caso da arrematação do produto industrializado, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão, o preço da arrematação;

Para fins de determinação da base de cálculo, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

3.6.3 Alíquotas do IPI

As alíquotas do imposto são variáveis e seguem uma classificação por produtos relacionados na tabela de incidência do IPI, denominada de TiPi, constantemente alterada por meio de decreto federal. Por ser um imposto seletivo, as alíquotas dos produtos variam de acordo com a essencialidade. A taxação pode

também variar de acordo com a política governamental de apoio e subsídios a determinados setores ou até mesmo por aumentos de taxas devido às necessidades de caixa do governo.

Esse imposto não está sujeito ao *princípio da anterioridade* por expressa disposição constitucional, consoante o disposto no § 1.º do art. 153 da CF. Por essa razão, suas alíquotas podem ser alteradas durante o exercício financeiro.

3.6.4 Sistemática de Apuração do Imposto

Como exemplificação da sistemática de apuração do imposto, suponha que determinada indústria tenha adquirido matérias-primas para serem utilizadas no processo de fabricação de determinado produto. Estes insumos, quando incorporados ou consumidos no processo industrial, podem ser identificados nos produtos e, por esse motivo, o imposto deve ser recuperado pelo fabricante por ocasião da venda dos produtos, desde que sejam tributados pelo IPI.

A metodologia de apuração do IPI é semelhante àquela já apresentada no caso do ICMS, ou seja, quando as saídas superam as entradas no período contábil-fiscal, o saldo da conta gráfica do imposto (débitos das vendas menos créditos das compras) se apresentará devedor e o contribuinte deve recolher a diferença apurada. Caso contrário, se os créditos decorrentes das compras superam os débitos das vendas, o saldo será então credor, podendo ser acumulado para períodos subsequentes.

Com o intuito de facilitar o entendimento dos mecanismos de escrituração fiscal, vejamos, no quadro 9, o demonstrativo do movimento de compras (entradas) de matérias-primas ou insumos industriais e as correspondentes vendas (saídas) de produtos acabados em um determinado período contábil-fiscal:

QUADRO 9 - DEMONSTRATIVO DE ENTRADAS E SAÍDAS NA INDÚSTRIA

DADOS DAS OPERAÇÕES	REGISTRO DE ENTRADAS				REGISTRO DE SAÍDAS			
	Base Cálculo	IPI	Val. Compras	ICMS	Base Cálculo	IPI	Val. Vendas	ICMS
NF da Cia Alfa	4.000,00	400,00	4.400,00	792,00				
NF n.º 01 - Cliente X					6.000,00	600,00	6.600,00	1.188,00
NF da Cia Beta	1.500,00	150,00	1.650,00	297,00				
NF n.º 02 - Cliente Y					3.000,00	300,00	3.300,00	594,00
NF n.º 01 - Cliente Z					5.000,00	500,00	5.500,00	990,00
Somas	5.500,00	550,00	6.050,00	1.089,00	14.000,00	1.400,00	15.400,00	2.772,00

FONTE: O autor

Observe-se que, na prática do IPI, o contribuinte atua como se fosse mero agente arrecadador do tributo, uma vez que, sobre o valor de suas vendas, calcula e cobra do cliente o imposto correspondente. O recolhimento ocorre sempre pela diferença entre o valor do imposto pago pelo fornecedor por ocasião da compra das matérias-primas e o que for cobrado do cliente pela venda dos produtos acabados.

Assim, com base nessa ilustração de escrituração fiscal podemos apontar o saldo da conta gráfica do período para o IPI e também a do ICMS, como demonstrado no quadro 10.

QUADRO 10 - DEMONSTRATIVO DA CONTA GRÁFICA DO IPI E DO ICMS

DADOS DAS OPERAÇÕES	REGISTRO DE APURAÇÃO DO SALDO IPI				REGISTRO DE APURAÇÃO DO SALDO ICMS			
	Débito	Crédito	Saldo	d / c	Débito	Crédito	Saldo	d / c
NF da Cia Alfa		400,00	(400,00)	c		792,00	(792,00)	c
NF n.º 01 - Cliente X	600,00		200,00	d	1.188,00		396,00	d
NF da Cia Beta		150,00	50,00	d		297,00	99,00	d
NF n.º 02 - Cliente Y	300,00		350,00	d	594,00		693,00	d
NF n.º 01 - Cliente Z	500,00		850,00	d	990,00		1.683,00	d
Somas	1.400,00	550,00	850,00	d	2.772,00	1.089,00	1.683,00	

FONTE: O autor

No encerramento do período conclui-se que os débitos do IPI pelas vendas (saídas) realizadas totalizaram R\$ 1.400,00, enquanto os créditos decorrentes das aquisições de matérias-primas ou insumos em igual período foram de R\$ 550,00, logo o saldo a recolher aos cofres da União Federal é de R\$ 850,00.

No caso do ICMS, os débitos do período totalizaram R\$ 2.772,00, enquanto os créditos foram de R\$ 1.089,00, resultando em um saldo devedor de R\$ 1.683,00, a ser recolhido aos cofres do Estado do domicílio do contribuinte.

3.7 PRÁTICAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

3.7.1 Considerações Gerais

O ISSQN é conhecido, na prática, como ISS. Trata-se um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, atribuído pela Constituição Federal, atualmente disciplinado pela Lei Complementar n.º 116 de 31/07/2003.

Este imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/03, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador de serviços. Mesmo que o prestador venda mercadorias ou produza bens, que são suas atividades preponderantes, se prestar serviços deve pagar o ISS (MARTINS, 2007).

O imposto deverá ser recolhido no município onde o prestador de serviços está localizado, exceto para os casos de prestação de serviços de construção civil. Todavia, recentes decisões dos ministros do STJ e do STF têm reiterado o entendimento de que o ISS é devido no local da prestação do serviço (OLIVEIRA, 2005, p.158-159).

O ISS incide também sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e/ou serviços públicos quando explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão do ente público, com pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (MARTINS, 2007, p.315).

Quanto ao aspecto valorativo, ou base de cálculo e alíquotas do imposto, como regra geral, a base de cálculo deve ser o valor da prestação de serviços, e, a alíquota, um percentual que incide sobre a base. As alíquotas máximas deste

imposto são fixadas por meio de lei complementar federal, não podendo, ao mesmo tempo, ser tão baixas a ponto de inviabilizar a instituição do imposto. A fixação das alíquotas máximas visa evitar a disputa entre municípios na chamada guerra fiscal (ICHIHARA, 2006, p.289).

Assim, a Lei Complementar n.º 116/03 fixou a alíquota máxima do ISS em 5% e não fixou a alíquota mínima. Como alíquota mínima, entende-se que deve prevalecer a que foi estabelecida na Emenda Constitucional n.º 37/02, que é de 2%.

3.7.2 Sistemática de Apuração do Imposto

Com o intuito de facilitar o entendimento dos mecanismos de escrituração fiscal, suponha-se que determinada empresa de prestação de serviços tenha realizado diversas operações durante o mês, consoante o demonstrativo do quadro 11.

QUADRO 11 - LIVRO REGISTRO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

DADOS DAS OPERAÇÕES	OPERAÇÕES REALIZADAS NO MÊS DE JANEIRO X8			
	Base Cálculo	Alíquota (%)	Imposto	Obs.
NF n.º 01 - Cliente A	3.000,00	5	150,00	
NF n.º 02 - Cliente B	5.000,00	5	250,00	
NF n.º 03 - Cliente C	1.500,00	5	75,00	
NF n.º 04 - Cliente D	8.000,00	5	400,00	
Somas	17.500,00		875,00	a recolher

FONTE: O autor

A escrituração revela que a empresa prestou serviços sujeitos ao ISS durante o mês de janeiro de X8 no valor de R\$ 17.500,00, e deve recolher aos cofres do município o valor de R\$ 875,00 de ISS.

3.8 PRÁTICAS DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS

3.8.1 Considerações Iniciais

A Contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, a do PASEP de n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, e a da Cofins, pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, cuja legislação foi alterada pelas Leis n.º 10.637 de 2002 (aplicável ao PIS); n.º 10.833 de 2003; n.º 10.925 de 2004 (aplicável à Cofins), e as de n.º 10.865 de 2004 e n.º 11.196 de 2005 (aplicável PIS e Cofins importações). Essas alterações praticamente unificaram as normas, porém mantiveram as diferentes destinações originais dos recursos. Adotou-se inclusive o regime não-cumulativo para as contribuições sobre o faturamento, e as contribuições passaram a incidir também na importação.

O estudo da prática de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins é feito de forma conjunta, seguindo o modelo preconizado por Fabretti (2005), tendo em vista que se examinam, neste trabalho, apenas as regras gerais, tão-somente relacionadas às contribuições que incidem sobre o faturamento, deixando de lado as outras modalidades de incidência, como é o caso das contribuições que incidem sobre a Folha de Pagamentos e também das atividades financeiras (Bancos e demais instituições), além das incidências sobre as operações de importações.

Entendemos com razão os argumentos de Fabretti (2005, p.293): "Há tantas exceções para atividades econômicas específicas discriminadas na lei, com alíquotas especiais, que só terão interesse para quem estiver diretamente envolvido com elas, caso em que é mais fácil constar diretamente a lei".

De fato, a legislação em vigor é complexa, bastando dizer que, na verdade, existem duas modalidades para o cálculo mensal do PIS e da COFINS que incide sobre o faturamento das pessoas jurídicas: a primeira pode ser aplicada sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, em geral, pelo regime cumulativo, enquanto a

segunda modalidade, se sujeita à não-cumulatividade, está destinada exclusivamente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Além disso, algumas pessoas jurídicas podem ter também um sistema misto, isto é, uma parte das atividades econômicas são contribuições pelo regime cumulativo e a outra parte pelo regime não-cumulativo.

3.8.2 Base de Cálculo do PIS e Cofins

As contribuições para o PIS e Cofins são de competência da União e estão fundamentadas na Constituição no art. 195, que diz:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade e ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoas físicas que lhe prestem serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - [...]"

São contribuintes do PIS e da Cofins todas as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive aquelas que foram equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

Aquelas pessoas jurídicas que tiverem por base de cálculo a receita bruta, ou seja, a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e da classificação contábil adotada para sua escrituração contábil.

Não integram a base de cálculo, consoante o disposto no § 3.º, do art. 1.º da Lei n.º 10.833/03 e alterações subsequentes, as seguintes receitas:

- I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV - vendas de produtos: a) derivados de petróleo e gás-natural; b) certos medicamentos, perfumes, cremes etc. (incidência monofásica do PIS/Cofins); c) máquinas e equipamentos discriminados nas Leis n.º 10.485/02 e n.º 10.560/02; d) quaisquer outros bens submetidos à incidência monofásica da contribuição;
- V - referentes a: 1) vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos; 2) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Essas contribuições não incidem também sobre o faturamento relacionado às seguintes receitas: a) receitas decorrentes das operações de exportações; b) receitas de prestações de serviços para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, com pagamento em moeda conversível; c) receitas de empresas com fins específicos de exportações – comercial exportadora.

3.8.3 Alíquotas Aplicáveis

Para determinação do valor das contribuições do PIS e da Cofins aplicar-se-ão sobre a base de cálculo apurada as alíquotas constantes do quadro 12.

QUADRO 12 - MODALIDADES DA COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES

MODALIDADES	PIS (%)	COFINS (%)
Cumulativa Empresas tributadas pelo Lucro Presumido, Arbitrado e as outras que, por lei, permaneceram nessa modalidade	0,65	3,0
Não-Cumulativa Empresas tributadas pelo Lucro Real	1,65	7,60

FONTE: O autor

3.8.4 Cobrança Não-Cumulativa das Contribuições

Nos casos das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, as contribuições do PIS e da Cofins são não-cumulativas. Por isso, permitem deduções de certas despesas a título de créditos, mediante a aplicação da mesma alíquota aplicada sobre o faturamento. Desse modo, o valor a recolher é apurado pela diferença entre os débitos, pelo faturamento e pelos créditos decorrentes da aquisição de bens e mercadorias para revendas e de outras despesas admitidas na legislação.

O sistema da não-cumulatividade adotado nessas contribuições é diferente daquele que vimos na apuração do ICMS e do IPI, o qual incide somente sobre o valor agregado. A complexidade quanto à utilização dos créditos ocorre devido às inúmeras restrições impostas, como, por exemplo: a vedação de créditos referentes a pagamentos feitos por prestação de serviços por pessoas físicas e até mesmo pessoas jurídicas e de outros custos e despesas, mesmo que relacionados diretamente com o faturamento.

Na modalidade da contribuição não-cumulativa autorizada pela legislação, são admitidos como créditos, mediante a aplicação da mesma alíquota da contribuição devida, os seguintes gastos e despesas:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos submetidos ao regime de substituição tributária;
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte;
- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física e as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção. Estes bens e serviços, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços, ficam sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Os créditos não aproveitados no mês da apuração podem ser utilizados nos meses subseqüentes. Nos casos dos créditos relativos às exportações isentas de contribuição, pode haver aproveitamento da seguinte forma: a) ser deduzido das contribuições devidas nas operações no mercado interno; b) compensado com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Não havendo possibilidade de compensar tais tributos no trimestre, pode então ser requerida a restituição em espécie junto à Secretaria da Receita Federal.

3.8.5 Pessoas Jurídicas que Permanecem no Sistema Cumulativo

Permanecem sujeitas às normas da legislação do PIS e da COFINS, anteriormente vigentes:

I - as pessoas jurídicas classificadas como instituição financeira e as operadoras de plano de saúde;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações;

VI - sociedades cooperativas;

VII - as receitas decorrentes das operações: a) derivados de petróleo, gás-natural, medicamentos, perfumes, cremes, escovas de dentes (incidência monofásica do PIS/Cofins; b) sujeitas à substituição tributária do PIS/Cofins; c) vendas de veículos usados;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas;

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do *Decreto-Lei n.º 1.455, de 7 de abril de 1976 (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)*;

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas e relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro;

XIX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de *call center*, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008;

XXI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, definido pelos Ministérios da Fazenda e do Turismo;

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessonárias operadoras de rodovias;

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo;

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas;

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003.

3.8.6 Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon)

A Instrução Normativa SRF n.º 590 de 22 de dezembro de 2005 obrigou aos contribuintes a entrega da Declaração das Contribuições Sociais (Dacon). Dependendo do valor do faturamento, as declarações devem ser mensais ou semestrais, e o demonstrativo visa apurar a contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins. Com a obrigatoriedade da entrega desse documento, os contribuintes, na prática, devem manter adequadamente o controle escritural das operações que subsidiam as informações da Dacon de modo a facilitar o seu preenchimento.

Estão dispensadas da apresentação da Dacon: a) as microempresas e empresas de pequeno porte; b) as pessoas jurídicas imunes e isentas do imposto de renda, cujo valor mensal das contribuições a serem informadas na Dacon seja inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais); c) as pessoas jurídicas que se mantiveram inativas desde o início do ano-calendário a que se refira a Dacon; d) os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas; e) os consórcios, os fundos em condomínio, os clubes de investimento e os condomínios edifícios.

3.8.7 Sistema de Apuração das Contribuições na Modalidade Cumulativa

Com o intuito de facilitar o entendimento da prática de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins, incidentes sobre o faturamento na modalidade cumulativa, suponha que uma Empresa Comercial e de Prestação de Serviços tenha

realizado diversas operações durante o mês de janeiro de X8 da seguinte forma: Venda de Mercadorias \$ 500.000; Prestação de Serviços \$ 100.000; Receitas Financeiras \$ 15.000; Descontos Incondicionais sobre vendas \$ 53.000; e Devoluções de Vendas \$ 30.000.

De acordo com a legislação, a base de cálculo e o correspondente valor das contribuições devidas ao PIS e à Cofins podem ser determinados conforme demonstrado no quadro 13.

QUADRO 13 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS - CUMULATIVAS

1. Receitas sujeitas a incidência da contribuição		532.000
1.1 Receitas das Vendas de Bens e Serviços		517.000
Vendas de Mercadorias e Serviços		600.000
Descontos incondicionais		(53.000)
Vendas Canceladas e Devoluções		(30.000)
1.2 Outras receitas sujeitas a contribuição		15.000
2. Base de Cálculo da Contribuição		532.000
3. Contribuições Sociais		
Programa de Integração Social - PIS	0,65%	3.458
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	3,00%	15.960

FONTE: O autor

3.8.8 Sistema de Apuração das Contribuições na Modalidade Não-Cumulativa

As contribuições para o PIS e a Cofins na modalidade não-cumulativa podem ser menos onerosas. A economia nessas contribuições vai depender da atividade econômica da empresa e de outras circunstâncias como: a composição dos custos e despesas de produtos que geram créditos às referidas contribuições; receitas não tributadas por essas contribuições, a exemplo da questão da redução de alíquotas ou dos incentivos à exportação.

Na sistemática de não-cumulatividade da contribuição, a pessoa jurídica que tiver um sistema de custo integrado à contabilidade poderá usá-lo na determinação dos valores de custos aplicados para a geração das correspondentes receitas. Esse processo tem por finalidade determinar os valores aplicados no mês, acumulando créditos a serem abatidos das contribuições devidas. Na falta deste controle de

custos, os créditos poderão ser determinados na razão proporcional da receita sob o regime não-cumulativo em relação às receitas totais.

Para ilustrar a prática de apuração dessas contribuições nesta modalidade, supõe-se que determinada indústria tenha realizado suas operações de faturamento durante o mês de janeiro de X8, conforme demonstramos no quadro 14.

QUADRO 14 - DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS PARA APURAÇÃO DOS DÉBITOS DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS NÃO-CUMULATIVAS

1. Receitas não sujeitas à contribuição		1.418.000
Receitas no mercado interno (alíquota zero)		600.000
Receita de exportações (sem incidência)		800.000
Receita de venda do Imobilizado		18.000
2. Receitas sujeitas a incidência da contribuição		1.716.000
2.1 Receitas da Vendas de Bens e Serviços		1.636.000
Vendas de Produtos, Mercadorias e Serviços		1.800.000
Vendas Canceladas e Devoluções		(44.000)
Imposto sobre produtos industrializados		(120.000)
2.2 Outras receitas sujeitas a contribuição		80.000
3. Base de Cálculo da Contribuição		1.716.000
4. Contribuições Sociais		
Programa de Integração Social - PIS	1,65%	28.314
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	7,60%	130.416

FONTE: O autor

A ilustração no quadro 14 esclarece que o faturamento do mês de janeiro-X8 é composto de "receitas que não estão sujeitas às contribuições" e de receitas sujeitas às contribuições do PIS sobre o faturamento e da Cofins.

Uma vez apurada a base de cálculo das contribuições e aplicadas as alíquotas correspondentes, determinam-se os valores das contribuições devidas, antes das deduções dos créditos admitidos pela legislação.

Considerando-se que a determinada pessoa jurídica do modelo tenha um controle de custos integrado à contabilidade, bem como o controle das despesas com os produtos e mercadorias vinculados às receitas, podemos então determinar esses custos de acordo com o que for efetivamente realizado segundo sua vinculação com as receitas, conforme demonstrado no quadro 15.

QUADRO 15 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS E A COFINS - AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO - REGIME NÃO-CUMULATIVO

DISCRIMINAÇÃO DOS CRÉDITOS		CUSTOS VINCULADOS ÀS RECEITAS		
		Tributadas no Mercado Interno	Não Tributadas Mercado Interno	Exportações
1. Aquisições de bens para revenda		68.000	-	-
2. Bens utilizados como insumos		450.000	281.000	206.000
3. Serviços utilizados como insumos		49.000	23.000	21.300
4. Despesas de Energia Elétrica		3.000	1.200	1.000
5. Despesas de Armazenagem e Frete na operação		-	-	12.100
6. Despesas de Arrendamento Mercantil		6.000	1.500	
7. Bens do ativo imobilizado (base depreciação)		3.000	1.100	1.400
8. Bens do ativo imobilizado (base aquisição)		15.000	6.500	2.600
9. Outras operações com créditos		72.000	32.000	11.600
SOMA - BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		666.000	346.300	256.000
CRÉDITOS A DESCONTAR NAS CONTRIBUIÇÕES				
Programa de Integração Social - PIS	1,65%	10.989		4.224
Contribuição para a COFINS	7,60%	50.616		19.456

FONTE: O autor

Observe-se que, no quadro 15, os custos e despesas foram distribuídos segundo sua vinculação com as receitas, mesmo os créditos que estão relacionados às exportações dos produtos de fabricação própria.

Concluída a apuração dos **débitos** (ver quadro 14) relativos às contribuições para o PIS e a Cofins sobre o faturamento, bem como os **créditos** (ver quadro 15) gerados pelos custos e despesas durante o mês, determina-se o saldo devedor ou credor, como demonstrado no quadro 16.

QUADRO 16 - RESUMO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS DEVIDAS AO PIS E À COFINS

	PIS S/FAT.	COFINS
1. Débitos das contribuições devidas no mês	28.314	130.416
2. Saldo de Crédito de meses anteriores	0	0
3. Créditos apurados no mês	15.213	70.072
Vinculados à Receita no Mercado Interno	10.989	50.616
Vinculados à Receita de Exportação	4.224	19.456
4. Saldo da contribuições devidas no mês (a recolher)	13.101	60.344

FONTE: O autor

Vê-se, no demonstrativo do quadro 16, que a empresa, ao abater os créditos relacionados às receitas do mercado interno, aproveitou também os créditos

oriundos das exportações, devendo recolher o valor de \$ 13.101 para o PIS e \$ 60.344 para a Cofins.

3.9 AUDITORIA DE TRIBUTOS

Todo e qualquer processo de verificação no campo contábil ou tributário passa pela obtenção de um juízo de valor sobre as ações ou omissões realizadas por uma entidade em face de normas gerais ou específicas de princípios contábil e jurídico tributário. O juízo de valor, no caso, é essencialmente a adequação ou inadequação dos procedimentos adotados em face das normas fiscais preexistentes e aplicáveis aos contribuintes (ANDRADE FILHO, 2005).

Na área tributária das empresas, são três tipos de auditoria que podem ser realizados: a auditoria interna preventiva, a auditoria externa independente e a auditoria da administração pública (fiscalização), as quais têm, em princípio, a mesma finalidade, qual seja, a de verificar o cumprimento da legislação tributária aplicável à empresa.

3.9.1 Auditoria Fiscal Interna Preventiva

O objetivo do trabalho de revisão fiscal por parte da auditoria interna consiste em permitir ao auditor manifestar-se com base em procedimentos que possibilitem todas as evidências de que os tributos devidos foram recolhidos corretamente, além de atender às formalidades legais a eles relacionadas.

Uma das providências de um bom gerenciamento de impostos é a criação de um setor ou departamento de auditoria fiscal ligado à área contábil, no qual são efetuadas as sondagens necessárias ao bom desempenho gerencial dos tributos que incidem às atividades do contribuinte.

Em se tratando de grandes empresas, esse departamento de auditoria pode contar, também além de auditores contábeis, com a participação de profissionais de outras áreas, notadamente do direito.

A linha de ação na empresa deve ser a prevenção tanto de fraudes quanto de eventuais erros de interpretação da legislação fiscal; esta é a função do Departamento de Auditoria Tributária Interna. Assim, entre as vantagens de um trabalho executado por auditores internos podem ser citadas: a permanente vigilância contra erros; a rapidez na detenção de erros involuntários; a melhor administração de prazos e aspectos legais relativos aos impostos a recolher; a minimização do risco de autuação da empresa por erros e/ou fraudes cometidos por funcionários (LEMOS, 2004).

3.9.2 Auditoria Externa Independente

O que pode variar entre uma auditoria interna e a externa independente é a finalidade e a extensão dos exames, mas em qualquer caso ambas as auditorias visam prover a administração da empresa com informações acerca da situação quanto ao cumprimento das obrigações tributárias. O fator de diferença entre uma espécie de auditoria e a outra é a independência do auditor externo, que, por tal razão, pode emitir uma opinião relativamente isenta e abrangente sobre a situação tributária da entidade (ANDRADE FILHO, 2005).

Na execução dos trabalhos de auditoria independente o auditor deve seguir um roteiro predeterminado, que obedeça a um "programa de auditoria". Este programa pode ser geral ou detalhado, mas sempre será um mínimo a ser cumprido acerca dos exames a serem realizados. Os programas de auditoria são importantes instrumentos de trabalho do auditor porque somente a correta observância de seus passos poderá dar convicção de que o essencial de seu trabalho foi visto e a qualidade dos serviços foi também revisada e supervisionada.

Nos relatórios de auditoria fiscal, a mensuração dos valores envolvidos no levantamento dos dados é imprescindível. Os pontos relatados, assim como as recomendações, devem ser apresentados com prudência de modo a refletir, tanto quanto possível, as diversas alternativas para a correção do problema. Quando o

auditor vislumbrar e apontar a existência de um risco potencial, como, por exemplo, a possibilidade de haver autuação fiscal, deve fundamentar adequadamente as suas suspeitas, indicando as razões de fato e de direito que dão apoio ao eventual risco de que se cogita (ANDRADE FILHO, 2005).

3.9.3 Auditoria da Administração Fazendária (Fiscalização)

O auditor fiscal tem a função de proteger a arrecadação dos tributos do Estado, enquanto o auditor interno preocupa-se em proteger a empresa, no que diz respeito ao cumprimento de suas obrigações fiscais. Assim, a função de uma Secretaria de Finanças Públicas é dotar o governo de recursos necessários aos seus fins, isto é, manter a máquina pública e efetuar os gastos e investimentos previstos no orçamento (LEMOS, 2004).

O contribuinte que não atender às solicitações do fisco para normalizar seus recolhimentos dos impostos, cujos dados contenham indícios de anormalidades ou erros, é geralmente programado para uma fiscalização mais profunda, em que o auditor fiscal verifica seus registros contábeis e fiscais e, diante dos dados apurados, identifica as irregularidades e então procede à autuação fiscal.

A principal função do auditor fiscal é verificar o recolhimento dos impostos dos contribuintes, assim como o cumprimento das obrigações acessórias, atestando sua regularidade. Esta verificação deve revestir-se de uma série de formalidades administrativas e legais. Seu relatório final de fiscalização encontra-se paralelo nos relatórios e no parecer de uma auditoria externa independente. Para chegar às suas conclusões, o auditor fiscal também executa o seu trabalho, como na auditoria independente, calcado em um planejamento, para então emitir seu parecer conclusivo sobre a fiscalização dos livros fiscais do contribuinte (LEMOS, 2004).

Segundo os entendimentos de Lemos (2004, p.86), o trabalho do auditor fiscal pode ser desenvolvido basicamente em duas partes:

- 1) *Verificações fiscais*: abrange a verificação dos registros fiscais nos livros adequados, a idoneidade da documentação fiscal, a situação da empresa quanto às obrigações acessórias e cadastrais, a conferência dos créditos tributários, custos e despesas quanto à sua legalidade;
- 2) *Levantamentos contábeis*: nesta fase, o auditor fiscal necessita ter conhecimentos contábeis para poder desenvolver seu trabalho com bom aproveitamento. A partir da utilização de referências, são feitas sondagens nas contas patrimoniais, buscando indícios que denotem a necessidade de aprofundar o trabalho de auditoria fiscal.

3.10 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sobre práticas de apuração dos principais tributos, as conclusões exigem o mesmo nível de destaque. A Contabilidade Tributária representa um dos ramos da Contabilidade responsáveis pelo gerenciamento dos tributos, subsidiando com informações extremamente necessárias a apuração das hipóteses de incidência. Nesse capítulo, ainda, salienta-se a necessidade dos livros de escrituração fiscais.

Na mesma escala de importância, foi determinante o estudo das práticas de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, onde se analisam, entre outros aspectos, a base do cálculo do imposto e alíquota, o regime de tributação com base no lucro real, por meio da escrituração do livro LALUR, bem como outras formas de apuração nos regimes de lucro presumido e arbitrado.

Paralelamente ao IRPJ, foram analisadas as práticas de apuração da CSLL, em que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real são obrigadas a efetuar os recolhimentos mensais por estimativas e pelos mesmos critérios utilizados para os recolhimentos do IRPJ.

Pela análise das práticas de apuração do ICMS e do IPI, é fácil concluir que este imposto, além de atender ao princípio da *não-cumulatividade*, deve atender

também ao princípio da *seletividade*, em função da essencialidade do produto ou mercadoria.

O ISS é de competência dos municípios e tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n.º 116/03. Ainda que tais serviços não sejam preponderantes na atividade do prestador, na prática este deve pagar o imposto.

Outros aspectos bastante evidentes em termos de importância dizem respeito à apuração das contribuições para o PIS e a Cofins. A atual legislação em vigor é complexa, bastando dizer que existem duas modalidades de apuração dessas contribuições: o *Sistema de Apuração das Contribuições Cumulativas* e o *Sistema de Apuração na Modalidade Não-Cumulativa*. Dependendo da atividade do contribuinte (origem das receitas), este poderá sujeitar-se à apuração nas duas modalidades.

Um bom gerenciamento de impostos exige a criação de um setor ou departamento de Auditoria Fiscal ligado à área contábil, cuja principal função seria a investigação e sondagem do desempenho gerencial dos tributos que incidem às atividades da empresa.

4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

As decisões estratégicas dizem respeito ao estabelecimento da relação entre a empresa e o ambiente, isto é, preocupam-se com a maneira pela qual a empresa se relaciona com o ambiente novo e dinâmico para garantir sua sobrevivência e crescimento.

O Planejamento Estratégico pode ser abordado sob várias interpretações, mas é inegável que as empresas de médio e grande portes cada vez mais aproveitam situações positivas encontradas no próprio ambiente para combater ameaças e posicionar caminhos de mudanças rápidas. A estratégia consiste principalmente em selecionar medidas a serem tomadas, de forma a induzir os administradores a se fixarem no que é mais relevante, ou seja, gerir melhores resultados (ANSOFF, 1993).

Oliveira (2001) conceitua o planejamento estratégico como um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, visando obter um nível de otimização na relação da empresa com o seu ambiente.

A idéia de que a missão de uma empresa é dar bons lucros aos investidores constitui o núcleo da "teoria do acionista", cujo defensor mais célebre é Milton Friedman, economista norte-americano. Segundo essa teoria, os acionistas adquirem ações da empresa com a única finalidade de maximizar o retorno de seu investimento. Em tais condições, o principal dever dos administradores é maximizar o retorno financeiro dos investidores, fazendo com que a companhia obtenha o maior lucro possível.

Entretanto, a função primordial do planejamento estratégico é, sem dúvida, garantir o cumprimento das metas e continuidade da empresa. Esta, por sua vez, deverá ser capaz de definir sua missão, com a participação dos gestores e o apoio do sistema de informações sobre desempenhos passados, bem como as variáveis atuais sobre ambientes interno e externo.

O planejamento estratégico é aquele que define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como resultado final o equilíbrio dinâmico das interações da organização com as variáveis ambientais (NAKAGAWA, 1995).

Porto (2008) entende que o plano estratégico, como uma definição dos domínios competitivos da organização, é uma resposta consistente a oportunidades e ameaças externas.

Um dos interesses centrais do Plano Estratégico é a definição dos negócios em que a organização está no presente e pretende estar no futuro. Aqui o primeiro elemento-chave é a segmentação efetiva dos negócios, destacando-se grande parte da atenção estratégica à identificação e escolha de "áreas estratégicas de negócios" da organização. As questões básicas são (1) "em que negócios estamos?" e (2) "em que negócios pretendemos estar?" Estas questões não são de fácil resposta. De fato, são muito freqüentes as dificuldades encontradas para extrair uma resposta clara, contendo total consenso de um grupo experiente de gerentes, quando tais questões são colocadas pela primeira vez.

Ansoff (1993) afirma que poucas são as empresas que adotam o verdadeiro planejamento estratégico. A maioria delas ainda vem utilizando técnicas do planejamento a longo prazo, situações fora da realidade. A maior parte do pensamento convencional sobre planejamento estratégico mostra-se equivocada, pois, segundo esta visão, a seleção de etapas é que é importante, as quais devem ser atingidas com o traçado de metas. Estas sim são indispensáveis para equacionar o progresso rumo aos objetivos, ficando claros quais *objetivos* são medidas a longo prazo, enquanto as *metas* são decisões de curto prazo.

É preciso ressaltar que toda a fundamentação do modelo de Ansoff (1993), por sua vez, está baseada na teoria de Herbert Simon, em que a solução de qualquer problema de decisão, seja de ordem administrativa, científica ou artística, terá quatro etapas, quais sejam: 1) *percepção de oportunidade ou da necessidade de decidir*; 2) *formulação das várias ações alternativas*; 3) *avaliação das alternativas quanto aos resultados*; e 4) *escolha das alternativas que serão implantadas*.

O modelo sugerido por Oliveira (2001) determina que o planejamento estratégico não deva ser considerado apenas como uma afirmação das aspirações

de uma empresa, pois inclui também o que deve ser feito para transformar essas aspirações em realidade.

Segundo esse autor, a teoria metodológica é base de sustentação do processo prático, e o planejamento estratégico pode ser dividido nas seguintes fases: *1.ª fase - Diagnóstico estratégico*: realizado por pessoas representativas da empresa, com a finalidade de analisar as variáveis internas e externas e identificação da Visão; *2.ª fase - Missão da empresa*: visa estabelecer quais são os propósitos atuais e potenciais; a estruturação dos cenários e debates; a postura estratégica e o estabelecimento de macro e micropolíticas; *3.ª fase - Instrumentos prescritivos e quantitativos*: definem como chegar à situação desejada, por meio desses instrumentos, constituindo-se nas seguintes etapas: a) os objetivos, desafios e metas; b) as estratégias e políticas funcionais; c) os projetos e planos de ação; *4.ª fase - Controle e avaliação*: deve ser responsável por assegurar a realização do planejamento estratégico.

Partindo do pressuposto de que os custos tributários estão atrelados ao fator lucratividade de uma empresa, e de que estes custos podem ser reduzidos por meio do planejamento tributário, numa "visão estratégica", o mesmo pode ser aplicado em qualquer área da empresa, e, como atividade permanente, pode também fazer parte da cultura das empresas, ficando atrelado ao seu planejamento estratégico (ANDRADE FILHO, 2006).

4.2 CARACTERÍSTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.2.1 Conceituações e Objetivos

Andrade Filho (2006) entende que uma das maneiras de se estabelecer as bases de um bom planejamento nas empresas é instituir uma plataforma denominada de "inteligência tributária", por meio de um departamento próprio de análise e criação. Tal departamento poderia então viabilizar estudos relacionados ao impacto

dos tributos sobre as operações da empresa, bem como do setor em que ela atua, com proposição de alternativas lícitas de redução da carga tributária.

As melhores práticas, neste caso, estariam baseadas em análises das perspectivas feitas de forma permanente e ao mesmo tempo flexível, de modo a permitir que as decisões empresariais mais relevantes sejam tomadas, levando-se em consideração os custos tributários diretos ou indiretos.

Borges (1998, p.41) destaca que a dinâmica de um departamento de Impostos e Taxas depende dos segmentos funcionais instituídos, podendo ser: a) *Gerência de Impostos e Taxas* - desenvolve as atribuições gerais, o comando e o controle dos impostos; b) *Assessoria de Impostos e Taxas* - segmento que deve servir de apoio e retaguarda da gerência; c) *Seção de Escrituração Fiscal* - é incumbida de analisar os documentos fiscais e formalizar as escriturações nos livros; d) *Seção de Apuração e Recolhimento* - tem a função de apurar o valor dos tributos a serem recolhidos e efetua o pagamento; e) *Seção de Relações Fazendárias* - é incumbida dos contatos com as repartições fiscais.

A competitividade nos negócios requer cada vez mais esforços criativos, inovadores e dinâmicos de estratégia das empresas. É sob este aspecto que o planejamento tributário deve ser visto pelos empresários e gestores de negócios, cabendo ao empresário, auxiliado pelo seu advogado, administrador e contador, observar as limitações previstas na legislação tributária e delinear as estruturas e formas legítimas para suas operações industriais e mercantis (MACHADO, 2006).

Nas atividades gerenciais, o administrador muitas vezes tem o tributo como variável de grandes reflexos nos preços. Os impostos como o ICMS e as contribuições para o PIS/COFINS destacam-se por ter alíquotas médias de grande repercussão nos preços finais, dependendo da extensão da cadeia produtiva. Neste sentido, torna-se importante para o gestor tributário tomar providências buscando alternativas por meios legais, de modo a desonerar o máximo possível essa variável.

O planejamento tributário é conhecido também por "engenharia tributária" e se constitui de uma série de procedimentos como formas de economia de impostos, baseado na premissa, segundo Malkowski (2000, p.41-42), de que:

ninguém é obrigado a escolher condutas tributadas (ou mais severamente tributadas), quando tenha possibilidade de ordenar suas atividades, seus negócios – sua vida, enfim – percorrendo caminhos livres de tributação (ou com tributação mais branda), é aceita, de modo generalizado, pelos autores.

A ausência de planejamento tributário geralmente acarreta desvantagem no campo da competitividade do mercado. Quando uma empresa prima por tal planejamento, surge forte perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes. Não é compensador, portanto, o fato de determinada empresa apresentar uma grande receita, se esta ficar comprometida por uma alta carga tributária, vindo em consequência prejudicar o lucro líquido. Surge daí a possibilidade de menor custo tributário, de forma a planejar com melhor capacidade sua estratégia de atuação. Com a redução das obrigações mediante o sucesso no planejamento tributário, a empresa poderá aumentar sua liquidez e diminuir as necessidades de recursos em curto prazo, tornando possível obter vantagem na formação do preço final do produto ou mercadoria (MACHADO, 2006).

4.2.2 O Papel do Contador no Planejamento Tributário

Martinez (2006) entende que o planejamento tributário existe para todas as esferas do poder legislativo, quer seja municipal, estadual ou federal, e as perguntas que ele faz são: "Estão os contadores preparados adequadamente para efetuar o planejamento tributário?", "Estão efetivamente gerenciando os impostos de seus clientes ou empregadores?" Entende o autor que as respostas não se encontram imediatamente, mas apenas vislumbram-se algumas perspectivas, porém cabe uma pesquisa de campo para se obter conclusões. Instrumentos básicos vão influenciar no preparo desses profissionais, no sentido de dinamizar o gerenciamento de suas empresas.

É muito importante, para o Contador, conhecer os tributos que incidem sobre as atividades da companhia para a qual trabalha. Ele deve sempre verificar quais dispositivos da legislação tributária são pertinentes a essas atividades. Da mesma forma, deve ter muito cuidado na interpretação das leis que contribuem para uma boa gestão tributária.

A necessidade de administrar dezenas de impostos, taxas e contribuições leva à constatação de que cada vez mais as empresas devem concentrar seus esforços na melhor forma de gerenciar seus tributos. Por isso, na atualidade, desponta uma atividade específica da Contabilidade voltada exclusivamente ao auxílio da gestão tributária, que é a Contabilidade Tributária.

Andrade Filho (2006) entende que para o perfil do profissional dotado de "inteligência tributária" são necessários, pelo menos, conhecimentos específicos de caráter jurídico e comercial. Não basta conhecer a legislação tributária, é especialmente necessário o domínio das categorias jurídicas do direito privado empresarial (sobre contabilidade, inclusive) e das normas de direito público que regem certas atividades; enfim, é requerida deste profissional formação jurídica multidisciplinar. É necessário que o profissional conheça o funcionamento do mercado (conhecer como as operações são formatadas economicamente e juridicamente) e que possua aptidão para criar e desenvolver formas jurídicas novas que se adaptem às necessidades da empresa e que atendam às leis vigentes.

Sendo assim, a formação adequada inicia-se nos bancos das escolas, nos cursos de graduação e de pós-graduação. Participações em eventos dirigidos para esta área e constantes reciclagens na matéria da legislação tributária representam práticas pertinentes, pois atos normativos são acrescentados permanentemente e podem influenciar diretamente nos interesses das empresas.

Do contrário, a imperícia e incompetência do contador na aplicação dos dispositivos legais fatalmente ocasionarão prejuízos para seu cliente ou seu empregador. Isto pode ocorrer pelo recolhimento a menor de tributo que ocasionará

o pagamento de acréscimos legais, ou ainda pelo recolhimento a maior, o que provocará maior desembolso por parte das empresas (MARTINEZ, 2006).

A valorização do profissional de contabilidade pela classe empresarial resulta de necessária mudança de atitude. Ao extrapolar os serviços a ele confiados, e ao oferecer caminhos para a diminuição de custos, o contador eficiente passa a ser peça cada vez mais importante na busca do objetivo principal das empresas, ou seja, o lucro (OLIVEIRA, 2005).

4.2.3 Áreas de Atuação do Planejamento Tributário

Amaral (2001) apud Oliveira (2005, p.182) entende que a economia de impostos desenvolvida por meio do planejamento tributário pode ser operacionalizada sob a autorização e/ou averbação de três áreas, conforme segue:

- *No âmbito da própria empresa*, por meio de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie seu vencimento. Por exemplo, para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita;
- *No âmbito da esfera administrativa* que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Por exemplo, para possibilitar o enquadramento de um produto em uma alíquota menor do IPI, a empresa deve adequá-lo tecnicamente e requerer a nova classificação da Receita Federal;
- *No âmbito do Poder Judiciário*, pela adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquotas e contestação quanto à legalidade da cobrança. Por exemplo, como a ânsia do Poder Público em arrecadar é imensa, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo a quantidade de normas tributárias, ocorrendo, muitas vezes, contradição entre elas. No direito tributário,

vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte; assim, compete a ele descobrir essas condições.

Para o referido autor, quando se adota um sistema de economia de tributos é necessário sempre analisar os seguintes aspectos:

- a) *Análise econômico-financeira* - adotar procedimentos que visem a maximizar o resultado do planejamento. Por exemplo: na maioria das vezes o depósito judicial é prejudicial à empresa, pois, além do desencaixe do valor, a empresa não poderá deduzir como despesas operacionais; entretanto, o rendimento produzido pelo depósito deverá ser contabilizado como receitas financeiras, que servirão de base de cálculo do PIS/COFINS;
- b) *Análise jurídica* - deve existir sempre um fundamento jurídico a ser alegado, pois o CTN estabelece que somente se pode operar compensação de imposto após o trânsito em julgado da ação;
- c) *Análise fiscal* - é preciso que as obrigações acessórias estejam cumpridas em ordem, para não desencadear processo de fiscalização;
- d) *Análise fisco-contábil* - adotar procedimentos que permitam a economia de outros tributos, buscando a maximização do lucro e a minimização do risco.

4.2.4 Tipos de Planejamento Tributário

Na visão do tributarista Amara (2001) apud Oliveira (2005) considerando os efeitos fiscais no tempo, existem três tipos de planejamento tributário:

- *Preventivo* - quando desenvolvido continuamente por intermédio de orientação, manuais de procedimentos e reuniões; abrange, sobretudo, as atividades de cumprimento da legislação tributária;
- *Corretivo* - detectada determinada anormalidade, procede-se ao estudo e alternativas de correção da anomalia indicada; normalmente, não deve existir o tipo corretivo em uma empresa que adote o tipo preventivo;

- *Especial* - surge, por exemplo, na abertura de uma filial, no lançamento de novos produtos, aquisição ou alienação de empresas, reestruturação de empresas por meio de cisão, fusão ou incorporação.

O planejamento pode ser desenvolvido em qualquer empresa, desde que esta seja compatível com o tipo de operações, tamanho das receitas, incentivos fiscais, pagamentos de juros sobre capital, arrendamento mercantil.

4.2.5 Tipos de Sonegação e Fraude

A sonegação de impostos é caracterizada pela ação ou omissão dolosa praticada pelo contribuinte, com o propósito de impedir, retardar total ou parcialmente o conhecimento do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, sujeitas ao crédito tributário correspondente.

Na sonegação fiscal ocorre o fato gerador da obrigação tributária. O art. 1.º da Lei n.º 4.729 de 14 de julho de 1965 define crime de sonegação fiscal.

A fraude não é um instrumento usado em planejamento tributário. Ao contrário, é considerado ato ilícito, porque o contribuinte age de modo deliberado contra os ditames legais, com o objetivo de fugir do ônus tributário, mediante distorções abusivas das formas jurídicas ou pelo ato simulado.

O caso mais freqüente de *fraude* fiscal é quando há violação da eficácia tributária: isto é, dos efeitos jurídicos (como, por exemplo, a obrigação jurídica de prestar o tributo) decorrentes da incidência da regra jurídica tributária sobre sua hipótese de incidência (fato gerador).

Neste caso, de acordo com os comentários de Becker (1998), para se investigar se houve *evasão* ou *fraude*, um critério seguro é verificar o que diz Rubens Gomes de Sousa:

- se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados *antes* ou *depois* da ocorrência

do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda, de fraude fiscal;

- se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributada específica ainda não tinha surgido, e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata; por conseguinte, o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, *por meios lícitos*, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou no tempo mais favorável;
- se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, qualquer atividade desenvolvida, ainda que *por meios lícitos*, só poderá visar modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco; podendo então legitimamente objetar contra essa violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada.

Considerando os tipos de fraude e sonegação mais comuns, vale citar Amaral (2001) apud Oliveira (2005, p.176-177) com os seguintes exemplos:

- *Venda sem nota; venda com "meia" nota; venda com "calçamento" de nota*; duplicidade de numeração de nota fiscal: além do risco da interceptação no trânsito das mercadorias, surge o problema do produto do recebimento das vendas nessas condições. Depósitos em conta corrente da empresa, do sócio ou pessoa ligada são facilmente detectáveis pelo fisco pela quebra do sigilo bancário;
- *Compra de notas fiscais*: nos casos de notas fiscais de prestações de serviços são confrontadas com o valor efetivamente lançado tanto pelo adquirente, como pelo emitente. A Receita Federal costuma confrontar os dados do contribuinte emitente, pois caso haja alguma irregularidade em sua inscrição federal, CNPJ cancelado, falta de entrega de DPJ e

DIRF etc. procederá glosa da despesa do contribuinte adquirente dos serviços, mercadorias ou produtos;

- *Passivo fictício* ou insuficiência de caixa: presume-se a omissão de receita, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário. Habitualmente os sonegadores costumam "fabricar" contratos mútuos (empréstimos fictícios), por ocasião da constatação de insuficiência de fundos de caixa. Todavia, este procedimento é facilmente descoberto por meio do exame da declaração de renda dos sócios ou terceiros; por meio da movimentação bancária.
- *Saldo de caixa elevado*: comprovada a existência de saldo elevado desnecessário à movimentação financeira da empresa ou sem motivo, isto constitui distribuição disfarçada de lucro ao sócio; escrituração em separado dos cheques pré-datados, cheques em cobrança e "vales".
- *Acréscimo patrimonial a descoberto*: também se caracteriza omissão de receitas na empresa, cujo sócio tenha promovido variação patrimonial de origem não comprovada;
- *Deixar de recolher os impostos retidos pela fonte pagadora*: caracteriza-se como apropriação indébita a falta de recolhimento de impostos retidos na qualidade de contribuinte responsável pelo recolhimento, como por exemplo: IRRF, INSS (parte do empregado), ISS (fonte trabalhador não inscrito) e ICMS por substituição tributária;
- *Distribuição disfarçada de lucros*: são inúmeras as situações em que pode ocorrer a caracterização de distribuição disfarçada de lucros entre a empresa e sócios ou pessoas ligadas (acionistas, dirigentes, participantes de lucros, seus parentes até terceiro grau, dependentes), destacando-se:
a) alienação de bens e direitos ao sócio ou pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado; b) empréstimos a sócios ou pessoas ligadas em condições prejudiciais à empresa, ou com vantagens não praticadas normalmente pelo mercado; c) pagamentos de despesas

particulares dos sócios de qualquer modalidade, desde que não estejam vinculadas diretamente aos negócios da companhia;

Outros casos de fraude praticados por maus contribuintes são mencionados por Lemos (2004), tais como:

- o contribuinte fatura à vista, porém registra a venda na escrituração como se fosse a prazo e para clientes inexistentes, depois do vencimento leva a protesto os títulos, para então proceder à baixa como devedores inadimplentes, reduzindo, com esta medida, o lucro do exercício;
- o contribuinte realiza compra à vista, sem registrar a entrada das mercadorias nos livros fiscais e contábeis, visando a uma venda subsequente sem emissão de nota fiscal.

4.3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Segundo entendimento dominante entre os juristas, *elisão* compreende a prática de atos lícitos ocorridos antes da incidência tributária, de maneira a se obter legítima economia de tributos, quer seja impedindo-se a ocorrência do fato gerador, quer seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma tributária ou reduzindo o tributo a ser recolhido pelo contribuinte.

Na *evasão*, a prática dos atos ocorre concomitante ou posteriormente à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para fugir dos pagamentos de tributos. Desta forma, pode-se dizer que a evasão ocorre quando o ato é ilegítimo e as operações são consideradas simuladas no sentido enganoso ou doloso de evitar a tributação.

Moreira (2008) traz à colação, no seu artigo, a conceituação emitida pelo *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), com a seguinte tradução:

Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se

da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. [...]. Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.

Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.

Esclarece o autor que é a clara associação da "*tax evasion*" à sonegação (ocultação de renda tributável ou de transações realizadas) e fraude (redução da quantia devida por meios fraudulentos), enquanto "*tax avoidance*" refere-se à utilização de meios legítimos – aproveitando-se inclusive de lacunas na lei – para alcance da economia de tributos.

Moreira esclarece também que a *evasão* é caracterizada pelas seguintes práticas:

- sonegação: ocultação de rendimentos na declaração de imposto de renda, que leva ao pagamento de tributo a menor;
- fraude: corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei;
- simulação: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes).

Em relação ao momento da ocorrência da elisão, Estrella (2001) entende que a melhor doutrina parece incidir sobre o critério a se tomar nas ações praticadas pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo. Quando os atos tenham sido praticados antes da ocorrência do fato gerador, confirma-se evasão e elisão fiscal. Mas se forem praticados depois da ocorrência do fato gerador, caracteriza-se como fraude fiscal.

Da mesma forma, os doutrinadores Ricardo Lobo Torres e Enno Beker preconizam que a evasão e a elisão precedem à ocorrência do fato gerador no

mundo fenomênico. Já a sonegação e a fraude dão-se após a ocorrência daquele fato e são sempre ilícitas.

Portanto, considere-se que a evasão (divisão clássica do professor Sampaio Dória) é a economia de imposto que visa evitar *"in concreto"* a prática de ato, fato ou situação jurídica prevista *"in abstracto"* à norma jurídica como fato gerador. Já a elisão é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica. A "antielisão", de qualquer modo, afirma sua importância, porque busca alcançar significativa capacidade econômica fora do campo de incidência fiscal, além de ser excelente medida de redução do déficit fiscal brasileiro.

Outra análise feita por Estrella (2001), quanto à *licitude da elisão*, faz surgir divergências, especialmente com a publicação da LC n.º 104/2001. Antes do surgimento da norma "antielisiva" do CTN, algumas correntes defendiam a licitude da elisão baseada na interpretação sistemática e no primado dos conceitos de direito civil, invocando o disposto no artigo 110 do CTN.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o positivismo resume e conceitua tal princípio: qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o Direito, pois os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico. Assim, certas expressões representam para direito Tributário o mesmo significado e alcance que possuem no outro ramo do Direito, onde originalmente entraram no mundo jurídico. Alguns exemplos podem ser citados: "sociedade", "mútuo", "locação", "compra e venda". Tais conceitos privilegiam o valor segurança jurídica e o princípio da tipicidade fechada.

Em relação à *ilicitude da elisão com base na interpretação econômica do fato gerador*, invocando o disposto no artigo 109 do CTN, Estrella (2001) diz que temos como principais representantes o já citado alemão Enno Beker e seu principal adepto no direito brasileiro, Amílcar Araújo Falcão. Estes estudiosos defendem pontos básicos, como: a consistência econômica do fato gerador, a normalidade e a forma dos meios empregados, bem como a função a ser desempenhada pelo tributo

instituído. O conteúdo econômico deve ser considerado prioridade em relação à referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado.

Nesse contexto, pode-se interpretar que a lei tributária visa à relação econômica subjacente, indicando significativa capacidade econômica do contribuinte. Consistentemente, a realidade econômica do fato é o que importa. O fato econômico se impõe à forma jurídica. Se a lei tributária se referir à compra e venda, por exemplo, é o conteúdo econômico desse negócio que vai prevalecer, e não a forma jurídica. Enfim, é determinante privilegiar o fundo econômico do ato em detrimento da forma jurídica adotada. Os referidos mestres, conseqüentemente, dão prioridade ao valor justiça e ao princípio da capacidade contributiva.

Maida (2008) realizou profunda pesquisa sobre os *institutos da elisão e da evasão fiscal* sob a ótica dos diversos doutrinadores nacionais, comparando-os, de certa forma, com institutos equivalentes no *direito comparado*, destacando os que se seguem:

Rubens Gomes de Souza preceitua que o ponto no tempo em que o tributo se torna devido consiste no momento da ocorrência do fato impositivo. Somente haverá dever tributário após este ponto, sendo que nunca ocorrerá antes. Este elemento subjetivo, de natureza temporal, seria o único apto a fundamentar um critério jurídico para se distinguir a elisão da evasão tributária. Desta forma, ressalta o ilustre jurista que há "um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de elisão; ao contrário: (b) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir ou diferir o imposto, ainda que por atos objetivamente lícitos, será ilegítimo".

Carlos Vaz, após profundo estudo, reuniu, de acordo com a sua natureza, em dois grandes grupos ou modalidades, a saber:

- a) elisão tributária, a qual tem por objetivo evitar o aparecimento da obrigação tributária. São encontrados na doutrina inúmeros sinônimos para designar este instituto: economia de imposto, economia fiscal, poupança fiscal, elisão, evasão fiscal, evasão legítima, evasão lícita, evasão *stricto sensu*, evasão (propriamente dita), negócio fiscalmente menos oneroso, elisão induzida, permitida ou organizada pela lei, elisão resultante da lei, transação tributariamente favorecida e outros menos comuns.
- b) evasão tributária é definida, segundo este autor, como sendo aquela modalidade que é executada de forma dolosa, ilícita, intencional, com o

único objetivo de burlar o Fisco, não cumprindo com o pagamento da obrigação tributária.

Inúmeros doutrinadores alemães preferem para a elisão fiscal a denominação de "economia fiscal" ou "poupança fiscal", que em sua língua equivale à terminologia "Steuerersparung".

O Professor Doutor Ricardo Lobo Torres, em uma de suas bem escritas obras – Curso de Direito Financeiro e Tributário, descreve que " problemas difíceis em direito tributário decorrem da definição do fato gerador... " e "...estão também ligados à ocorrência do fato gerador: a evasão, a elisão, a sonegação e a fraude". Preleciona ainda a dificuldade semântica com relação a cada um desses conceitos em português e nos outros idiomas, além do questionamento sobre a licitude ou não dos institutos retrocitados. Define que "a evasão é a economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário" e seria "sempre lícita, pois o contribuinte atua numa área não sujeita à incidência da norma impositiva". Por outro lado, ao tratar da elisão assevera que "é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não subsume na descrição abstrata da lei", e com relação à tese da ilicitude da elisão, conceito este atualmente em refluxo, foi defendida pelos partidários da consideração econômica do fato gerador e da autonomia do direito tributário.

Amilcar de A. Falcão, em sua obra *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, prefere outra grafia para denominar a "economia fiscal" retrocitada, empregando o termo "Steuereinsparung". Este autor ainda trata a evasão tributária em sentido estrito, quando alude ao método de interpretação econômica, com o termo alemão "Steuerumgehung", isto é, pela adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar.

Geraldo Ataliba alude ao critério objetivo supracitado de Rubens Gomes de Souza e concorda com o fundamento no que pertine à distinção entre a elisão e a evasão fiscais. Contesta a opinião de Amilcar Falcão acerca da utilização da interpretação econômica para o fim de verificar o verdadeiro fato econômico realizado pelo sujeito passivo, nos casos de manipulação de formas jurídicas (fraude fiscal), pois afirma que não há a necessidade em se aludir a interpretação econômica para se atingir a essa finalidade, bastando apenas aplicar a teoria da fraude à lei. Conclui, portanto, que são dois os fundamentos que embasam essa assertiva: primeiro, a interpretação da hipótese de incidência é puramente jurídica; depois, um fato econômico deve ser interpretado economicamente e, assim, cotejado com a hipótese legal. Ressalva, porém, que não podem ser usados critérios econômicos na exegese jurídica.

Gilberto Ulhoa Canto defendia a posição de que a elisão fiscal possui como premissas genéricas a licitude e a legitimidade. Ainda mais, acrescenta que acredita ser adequada a compreensão do aspecto econômico do fato descrito na hipótese de incidência de imposto, apontando que a realidade econômica é pressuposto lógico relevante dos tributos mas apenas na medida em que tenha sido "juridicizada" pela lei, dado o princípio da legalidade. Não é viável, portanto, buscar-se a realidade econômica subjacente à hipótese de incidência.

Ruy Barbosa Nogueira, em inúmeras obras, cita a evasão legal, com referência ao direito norte-americano, como equivalente ao termo "*tax planning*", no qual o agente tem o direito de escolher legalmente as situações menos onerosas.

Antônio Roberto Sampaio Dória, conceituado doutrinador em matéria tributária, destaca dois tipos de evasão fiscal: a evasão fiscal *lato sensu* e a *stricto sensu*. A primeira trata de "toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária"; a segunda entende-se como sendo a elisão ou economia fiscal, na qual "o agente visa certo resultado econômico, mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem". Relata ainda que, a sinonímia adequada para os doutrinadores de língua espanhola para o termo elisão é *elusión* e, os norte-americanos a chamam de *tax avoidance* ou apenas *avoidance*. [grifo nosso]

O autor conclui seu estudo dizendo que, apesar de se dispor de vários dispositivos legais que coíbem atividades que lesem o Erário Público, ainda assim esses eventos indesejáveis continuam ocorrendo. Por fim, entende que é necessário possuir normas jurídicas criteriosamente elaboradas e de acordo com a ocorrência dos casos concretos, fundadas em princípios constitucionais tributários.

4.4 ENFOQUE DE TRIBUTARISTAS SOBRE A LEI ANTIELISÃO (LC 104/2001)

A Lei Complementar n.º 104/2001 alterou o artigo 116 do CTN, criando, no parágrafo único, a norma antielisiva geral, assim disposta:

Artigo 116 [...]

Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Como se pode observar, a norma do parágrafo único não é contudo auto-aplicável, pois sendo o CTN lei complementar, orienta as diversas esferas legislativas, ou seja, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, na elaboração de normas

tributárias. Com essa norma busca-se a tributação dos atos e negócios jurídicos pelos efeitos econômicos que produzem, independentemente da forma negocial adotada, caso a finalidade do agente econômico fosse meramente minimizar o impacto da tributação (MOREIRA, 2008).

Em excelente estudo sobre a norma antielisão e seus efeitos (art. 116, parágrafo único, do CTN), Estrella (2001), após tecer suas considerações sobre o direito comparado e seus modelos de norma antielisão adotados na Alemanha, França, Espanha e Itália, apresenta, para o modelo brasileiro, enfoque de três correntes de pensamento defendidas por tributaristas renomados e que consistem no que segue.

A primeira corrente atribui à lei antielisão (parágrafo único do artigo 116 do CTN) nenhum efeito, por entender que este dispositivo não inovou na "Ordem Tributária", já que a hipótese de *simulação* tem previsão expressa no artigo 149, inciso VII, do CTN. Sendo assim, a nova norma não alcançou o fim a que se destinava (proibir a elisão).

A norma antielisão estaria abrangendo as hipóteses ilícitas de redução de impostos, ou seja, não seria caso de elisão mas sim de fraude. Essa conclusão se deve a *dissimulação da ocorrência do fato gerador* que é, na verdade, ocultar sua ocorrência. O fato gerador já teria acontecido, mas o contribuinte estaria ocultando, disfarçando, encobrindo a sua ocorrência ao fisco, e com isso teria ultrapassado a linha divisória que separa a elisão da fraude, a ocorrência do fato gerador.

A segunda corrente, capitaneada por Ives Gandra da Silva Martins, defende a inconstitucionalidade da lei antielisão, pois a considera uma violação ao princípio da legalidade estrita, instaurando-se uma completa insegurança nos negócios praticados pelos contribuintes. Preconiza a tese de que se esta norma for considerada constitucional, ela estaria autorizando a interpretação econômica no direito brasileiro, deferindo ao fisco o dever de tributar duas situações jurídicas distintas, reveladoras de mesmo conteúdo econômico e de igual capacidade contributiva.

Uma terceira linha de pensamento é também defendida por André Luiz Carvalho Estrella, que adota posições menos radicais e mais ponderadas de modo a assegurar que o critério de interpretação da norma antielisão deve ser orientado pela busca do pluralismo de valores com equilíbrio entre a liberdade, a justiça e a segurança jurídica, defendido por Ricardo Lobo Torres. Este posicionamento aponta dois regimes de antielisão: o primeiro consiste na previsão de norma antielisiva geral disposta no CTN associada à legislação ordinária *meramente procedimental* dos membros da Federação. O segundo dispõe a norma antielisiva de forma genérica no CTN e deixa ao legislador de cada ente federativo a elaboração da *norma antielisiva específica* que contenha a lista dos negócios impositivos ao Fisco.

No primeiro regime, considera-se constitucional a norma antielisiva geral desde que, cumulativamente: a) o intérprete faça uso da técnica de *ponderação de interesses* na solução do conflito, tal como anteriormente colocado; b) a justificativa para a intervenção do fisco seja bem clara e definida, usando de critérios objetivos, à luz da transparência que deve existir nas relações fisco e contribuinte; c) obedeça à lei ordinária de cada ente federativo exigida em seu texto (*lei meramente procedimental*); d) exista uma ampla defesa, contraditório e controle do ato de desconconsideração, sob pena de se atribuir um poder sem sua contrapartida (*checks and balance*).

No segundo regime, desde que a lei ordinária exigida de cada ente federativo contenha a lista de situações antielisivias (*lei contendo norma antielisiva específica*), acrescentando-se, ainda, as condições de letras 'a', 'b' e 'd' acima citadas.

Presumida a constitucionalidade da norma antielisiva geral, o fisco poderá desconconsiderar os efeitos do negócio praticado pelo contribuinte, dentro dos estreitos limites elencados pela terceira corrente. Cumpre destacar que o modelo de procedimento administrativo discutido adiante se aplica aos dois regimes antielísivos considerados acima.

Desconsiderado o negócio, este não gera efeitos à Fazenda Pública, mas continua válido e surtindo seus regulares efeitos a terceiros, como corolário do artigo 118 do CTN. Levado a efeito este procedimento, o órgão julgador decidirá pela ocorrência

ou não da elisão. Por fim, Estrella (2001) conclui que a norma antielisiva é carecedora, no plano material, de eficácia das diversas legislações de cada membro federativo, que regulem especificamente os procedimentos a serem adotados em cada hipótese de elisão.

Xavier (2001), ao concluir seu estudo das normas antielisivas, faz algumas reflexões, dentre elas destacando a doutrina nos seguintes termos:

A doutrina da norma antielisiva significa, por outro lado, a introdução insidiosa de uma *cláusula geral* ordenatória da tributação de todos os atos, típicos ou extratípicos reveladores de igual manifestação de capacidade contributiva, inserindo no Direito Tributário uma "norma geral inclusiva" favorável à aplicação analógica da lei fiscal.

Martins (2001, p.126) entende que a norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro porque:

[...] nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma "brecha legal" para pagar menos tributo, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do "palpite fiscal".

4.5 REFORMA TRIBUTÁRIA

O Governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional em fevereiro deste ano, por intermédio da proposta de emenda constitucional PEC 233/08, a tão propalada reforma tributária.

Há muito tempo se fala em reforma tributária no Brasil, desde o governo Collor, com a Comissão Ariosvaldo; Itamar, com as sugestões de diversas Comissões; Fernando Henrique, com a PEC 175; e Lula, com a PEC 41, em seu primeiro mandato. Todavia por não se empenharem nas alterações do sistema tributário acabaram frustrando suas tentativas. As poucas modificações realizadas pioraram a lei suprema (MARTINS, 2008).

A PEC 233 tem seis objetivos principais, da íntegra do texto:

- simplificar o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo e desburocratizando a legislação tributária;
- acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, medida que isoladamente já é importante, mas que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condição para o fim da guerra fiscal;
- melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil.

4.5.1 Simplificação dos Tributos

Para a simplificação dos tributos federais, o projeto do governo propôs a extinção de cinco tributos: a COFINS, o PIS, a CIDE-Combustíveis e a Contribuição para o Salário Educação, cuja receita seria suprida por um novo imposto sobre o valor adicionado, o IVA-F. Também a CSLL será incorporada sob forma de adicional pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ,.

O governo optou por manter o IPI, com o argumento de que, desta forma, permite simplificar e reduzir o número de alíquotas do IVA-F. Têm também a perspectiva de uma simplificação expressiva do IPI, que será mantido apenas por suas funções regulatórias, tais como: a seletividade das alíquotas, e como instrumento de política industrial e regional, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

No âmbito do ICMS a principal medida de simplificação proposta no projeto é a unificação das 27 legislações estaduais do ICMS em uma única legislação. A mudança será feita com a extinção do atual ICMS e a criação de um "Novo ICMS", ou seja, um novo imposto sobre o valor adicionado estadual, o IVA-E.

No "Novo ICMS", continuará sendo cobrado pelos Estados, porém suas alíquotas serão uniformes nacionalmente e fixadas na seguinte seqüência: a) o Senado define quais serão as alíquotas aplicáveis; b) o CONFAZ propõe o enquadramento dos bens e serviços entre as diversas alíquotas; c) o Senado aprova ou rejeita a proposta do CONFAZ.

4.5.2 Fim da Guerra Fiscal

Para acabar com a guerra fiscal entre os Estados, a proposta do governo é modificar a cobrança do ICMS nas transações interestaduais, fazendo com que o "Novo ICMS" seja devido ao Estado de destino. No entanto, entende o governo que essa mudança imediata no sistema de transações interestaduais não é viável por pelo menos duas razões: a) a adoção da cobrança no destino tem forte impacto na distribuição de receitas entre os Estados; b) a desativação imediata dos benefícios já concedidos no âmbito da guerra fiscal é quase impossível de ser implementada, antes de vencer os compromissos assumidos por diversos Estados com as empresas.

Neste contexto, propõe-se uma transição gradual para a tributação do Novo ICMS no destino, reduzindo-se a alíquota na origem progressivamente e completando-se o processo no oitavo ano após a aprovação da Reforma, com a criação do Novo ICMS. O motivo de fazer a transição no atual ICMS e unificar a legislação apenas no final do processo é que, se o Novo ICMS fosse criado de imediato, a proposta teria de prever como os benefícios já concedidos seriam recepcionados no novo imposto, o que abriria um enorme contencioso entre os Estados, levando, no limite, a um impasse sobre a Reforma.

Para compensar os Estados por eventuais perdas de receitas decorrentes da Reforma Tributária, a proposta prevê a criação de um Fundo de Equalização de Receitas (FER). Como o FER será regulamentado por lei complementar, cria-se a garantia de que nenhum Estado será prejudicado pela Reforma.

4.5.3 Desoneração Tributária

A principal medida de desoneração proposta é a redução de 20% para 14% da contribuição dos empregadores para a previdência, a qual seria implementada ao ritmo de um ponto percentual por ano, a partir do segundo ano após a aprovação da Reforma. Complementarmente a essa redução da contribuição patronal para a previdência, haverá a extinção da Contribuição para o Salário Educação, compensada pela criação do IVA-F, o que implicará a desoneração da folha em mais 2,5%.

Um dos objetivos da Reforma Tributária é também corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, principalmente pela redução gradual do prazo requerido para a apropriação dos créditos de impostos pagos na aquisição de máquinas e equipamentos.

Com a criação do IVA-F e do Novo ICMS, o governo pretende rever a estrutura de alíquotas atualmente existente e, principalmente, ampliar a desoneração da cesta básica, tornando o sistema tributário mais justo e menos oneroso a todos.

Com a desoneração dos investimentos e das exportações e a tributação do ICMS preponderantemente no Estado de destino nas transações interestaduais, entende o governo que o sistema brasileiro de tributos sobre bens e serviços aproxima-se daquilo que deveria ser: *"um sistema transparente de tributação do consumo, no qual a alíquota dos tributos corresponde ao que o consumidor está efetivamente pagando"*.

4.5.4 Pontos Favoráveis do Projeto

O Projeto apresenta pontos favoráveis aos contribuintes, como a supressão do salário de educação e a redução gradativa da contribuição previdenciária que incide sobre os salários, evidentemente desde que não ocorra a transferência desses encargos tributários para outros tributos. A redução dos encargos incidentes sobre a folha de salários sempre foi a grande reivindicação das empresas e da classe dos trabalhadores.

O principal ponto positivo do Projeto destaca-se pela unificação das contribuições para o PIS, COFINS e CIDES em um único tributo, o que deverá de certa forma, desonerar os custos das formalidades tributárias, assim como a supressão CSLL será absorvida pelo IRPJ, uma vez que tem a mesma base de cálculo (lucro tributável das pessoas jurídicas) e, nesse particular, vem ao encontro da desejada simplificação tributária.

A proposta de redução do número de alíquotas para o novo ICMS é positiva, assim como a adoção do princípio de destino para o pagamento do imposto, no qual se valoriza o Estado consumidor, em detrimento do Estado produtor, que ficará temporariamente com 2% do imposto. Esse procedimento visa acabar com a "guerra fiscal".

4.5.5 Críticas ao Projeto

Os Estados podem perder autonomia para legislar sobre um imposto que hoje é de sua competência, pois o novo ICMS ou IVA-E passará a ser regulado pelo CONFAZ, que é um organismo de âmbito nacional, ou, ainda, por lei complementar do Congresso Nacional.

Não há lógica na manutenção do IPI e do ISS com uma tributação sobre o consumo de forma tão complexa e deficiente quanto é hoje. Neste ponto ficaram frustradas as expectativas dos Empresários no tocante à compensação integral dos créditos, em especial do ISS se fizesse parte do IVA-F. Além disso, a coexistência de

dois IVAs, um no âmbito federal e o outro no estadual, poderá mesmo assim trazer ainda complexidade ao sistema novo sistema tributário proposto.

A verdadeira reforma tributária seria aquela que implicasse redução da carga tributária. Melhorar a técnica de arrecadação sem reduzir a carga, não é suficiente. E a carga tributária só cairá, com a diminuição da carga burocrática que, infelizmente, no governo Lula, tem crescido, assustadoramente, sem contrapartida em serviços públicos correspondentes (MARTINS, 2008).

Outro ponto negativo está no aumento da insegurança jurídica, com o escamoteamento do princípio da legalidade tributária nas alterações de alíquotas do IVA-E, com a obscuridade em torno do princípio da não-cumulatividade do IVA-F a depender do que dispuser a lei, bem como com a suspensão temporária do princípio da anterioridade em relação ao IVA-E, que é cláusula pétrea – sendo, por isso mesmo, inconstitucional o art. 4º da PEC 233. A supressão desses limites constitucionais ao poder de tributar é sinal de que irá haver aumento de pressão tributária (HARADA, 2008).

4.6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mediante considerações sobre o Planejamento Tributário, conclui-se sobre sua importância no campo da competitividade do mercado, pois os tributos compõem uma das variáveis de grande reflexo nos preços.

Nesse sentido, a valorização do profissional de Contabilidade pela classe empresarial resulta em *necessária mudança de atitude*, pois o Contador eficiente oferece caminhos em busca do prioritário para sua empresa, ou seja, da redução da carga tributária e de outros custos, priorizando o lucro. Na visão dos juristas, a economia de impostos desenvolvida através de planejamento pode ser operacionalizada no âmbito da própria empresa por meio de medidas gerenciais; na esfera administrativa fiscal busca os meios previstos em lei; e, no Poder Judiciário, por adoção de medidas judiciais, com a finalidade de suspender o pagamento do tributo.

O entendimento dominante entre os juristas é de que a *elisão* compreende a prática de atos lícitos ocorridos antes da incidência tributária, de maneira a se obter legítima economia de tributos. Por outro lado, a evasão é prática de atos

concomitante ou posteriormente à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para se abster do pagamento do tributo.

Por outro lado, conclui-se que a lei *antielisão* (LC 104/2001) resultou em pelo menos três correntes com critérios de interpretação diferentes, quais sejam: os que entendem que a lei antielisiva nada inovou em relação à "ordem tributária"; os que defendem a inconstitucionalidade da lei antielisão por violação ao princípio da legalidade estrita; e os que adotam posições menos radicais em busca do pluralismo de valores com equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica.

Com efeito, minimizar o choque tributário dentro dos limites legais é o objetivo do planejamento tributário. Assim, quanto melhor a visão administrativo-financeira dos gestores, maior se torna a capacidade de obtenção de bons resultados.

Com relação à reforma tributária proposta recentemente pelo governo, constata-se que existem pontos favoráveis e desfavoráveis aos contribuintes. Como ponto positivo destaca-se a extinção das contribuições do PIS, COFINS e CIDES em um único tributo do IVA-F e da CSLL a ser incorporada no Imposto de Renda, bem como eliminação escalonada da "guerra fiscal", instituindo-se a cobrança do novo ICMS no destino. Da parte negativa, embora tenham sido apontadas outras tantas, um provável aumento da carga tributária não está claramente descartado.

Desta forma, reconhece-se neste trabalho, ainda, uma variedade de precedentes para auxiliar o contribuinte na observância das limitações previstas em lei. De fato, a capacidade para delinear estruturas e formas legítimas nas operações tributárias, e, concomitantemente, observar regras básicas delineadas neste trabalho, significa estar à frente no processo de Planejamento Tributário.

5 PESQUISA SOBRE GESTÃO TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS

5.1 METODOLOGIA

O projeto de pesquisa, devidamente identificado na introdução desta dissertação, efetuou investigação empírica com a finalidade de complementar, clarificar e validar as informações teóricas e práticas na apuração dos impostos, inseridas nos capítulos 1, 2, 3 e 4.

Além da pretensão de familiarizar o pesquisador com o assunto estudado, evidenciou-se a necessidade de levar ao conhecimento da classe empresarial e da comunidade acadêmica respostas sobre o ambiente relacionado à gestão e planejamento tributário, praticados por indústrias paranaenses.

Assim, este capítulo expõe a metodologia utilizada na realização da pesquisa de campo e a análise quantitativa do resultado obtido.

5.1.1 Pesquisa Bibliográfica

Na elaboração desta dissertação foi realizada extensa pesquisa bibliográfica, cujo conteúdo abrange as seguintes áreas de conhecimento: Metodologia da Pesquisa, Direito Tributário e Contabilidade envolvendo os tributos.

No levantamento bibliográfico foi dada especial atenção aos trabalhos científicos, dissertações e teses, privilegiando sempre as publicações de artigos em anais de congressos e de revistas especializadas.

Na área de Metodologia da Pesquisa destacaram-se autores distintos, como: Azevedo, Barretos, Martins, Marconi e Lakatos.

Com relação aos fundamentos do direito tributário, entre obras de grandes nomes destacaram-se: Ataliba, Amaro, Andrade Filho, Becker, Baleeiro, Carraza, Cassone, Carvalho, Coelho, Dória, Greco, Ichihara, Sousa. Além disso, fez-se necessário também consultar a legislação tributária propriamente dita, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

A área contábil foi fundamentada nas obras dos autores que tratam da Contabilidade Geral, das Finanças Empresariais e da Contabilidade Tributária. Entre outros, cabe citar: Assaf Neto, Nakagawa, Oliveira Gustavo, Oliveira et al., Fabretti, Pohlmann & Iudicibus, e Peres Jr.

Finalmente, contribuições valiosas sobre a prática do planejamento tributário foram obtidas por meio de artigos dos autores: Andrade Filho, Coelho, Estrella, Maida, Machado, Martinez e Moreira. Nas dissertações dos autores Abreu e Schnorrenberger foram encontrados estudos de casos sobre o assunto, vindo compor, em forma de resumo da matéria estudada, o Apêndice desta dissertação.

5.1.2 Pesquisa de Campo

A pesquisa foi realizada primeiramente mediante os dados bibliográficos enunciados acima, visando à obtenção de informações. Em seguida, os questionamentos foram direcionados aos gestores de tributos, a fim de colher dados sobre o problema da Tributação Brasileira. Com base nas informações do perfil atual do problema, questionou-se sobre trabalhos já realizados a respeito e quais as opiniões relevantes sobre o assunto. Foi estruturado o modelo teórico de referência, de forma a auxiliar na determinação das variáveis na elaboração do plano da pesquisa de campo. Com esse ferramental disponível foram então aplicadas as técnicas adiante descritas na coleta de dados e na determinação da amostra, necessárias para apoiar as conclusões do trabalho.

5.1.2.1 Quanto ao tipo da pesquisa

Entendemos tratar-se de uma pesquisa exploratória quanto aos fins, por ser uma sondagem. O resultado dos questionamentos permitiu, portanto, a conclusão do trabalho, dispensando a necessidade do levantamento de hipótese.

É uma pesquisa de campo, com efeito, por se tratar de uma *"investigação empírica realizada onde ocorre ou ocorreu um fenômeno que dispõe de elemento para*

explicá-lo". Além disso, conforme elementos já introduzidos, a pesquisa analisou, junto às indústrias paranaenses, quais tributos implicam maior preocupação na adoção de medidas gerenciais em relação ao planejamento tributário e como os gestores de tributos têm recebido reciclagem sobre tributos nessas empresas.

5.1.2.2 Questionamento e pré-teste

Os dados coletados pela pesquisa resultaram de questionários, cujo modelo encontra-se nos anexos do presente estudo, tendo sido devidamente instruídos mediante modelo de correspondência também anexa.

Esses questionários, antes de serem utilizados pelos respondentes da pesquisa de campo, foram testados por 10 profissionais conhecedores do assunto, representando escritórios de contabilidade, de consultoria tributária e alunos mestrados da UFPR. Depois de obtidas respostas aos questionários e acolhidas algumas sugestões, foram então tabuladas e devidamente corrigidas as pequenas falhas existentes.

A realização do pré-teste teve por objetivo verificar se os questionamentos formulados para a pesquisa de campo apresentavam os importantes elementos, como os mencionados por Marconi e Lakatos (2007):

- **Fidedignidade** - qualquer pessoa que aplique obterá sempre os mesmos resultados;
- **Validade** - os dados recolhidos são necessários à pesquisa;
- **Operacionalidade** - vocabulário acessível e de significado claro.

5.1.2.3 Amostra

A escolha da população amostral para a realização da pesquisa de campo recaiu sobre as empresas industriais filiadas à Federação das Indústrias do Paraná.

O tipo de amostra escolhido para a pesquisa é a não-probabilística estratificada, a qual é composta por duzentas e cinqüenta (250) indústrias paranaenses devidamente filiadas à FIEP. A estratificação se deu por porte de empresas, seguindo o mesmo

critério utilizado pelo SEBRAE, cuja referência é a classificação criada pelo IBGE para definição de porte das empresas industriais pelo número de pessoas ocupadas, ou seja: até 19 pessoas, microempresa; até 99 pessoas, pequena empresa; até 499 pessoas, média empresa; de 500 ou mais pessoas, grande empresa.

Foi anexada carta aos questionários, contendo explicações sobre a natureza da pesquisa, sua importância e a recomendação quanto à necessidade de que as respostas fossem emitidas por pessoas conhecedoras do assunto. Nos casos de micro e pequenas empresas, recomendou-se a participação do contador responsável pelos impostos da empresa, mesmo sendo um profissional autônomo com escritório de contabilidade próprio.

O material foi enviado por meio de FAX e também pelo correio eletrônico, estabelecendo-se um prazo de 30 dias para as respostas.

Das 250 empresas que participaram ativamente da pesquisa, oitenta e sete (87) apresentaram a devolução dos questionários contendo as respostas sobre gestão e planejamento tributário. Foi devolvido 34,8% do total da amostragem. Segundo Marconi e Lakatos (2007, p.203), "em média, os questionários expedidos pelo pesquisador alcançam 25% de devoluções".

O gráfico 1 representa o resultado da estratificação dos respondentes da pesquisa, tendo como participação predominante os grupos de pequenas e médias empresas, por serem em maior número na amostra.

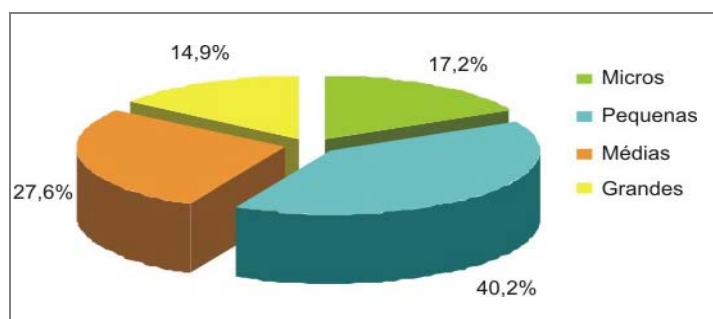


GRÁFICO 1 - ESTRATIFICAÇÃO DOS RESPONDENTES POR TAMANHO DAS EMPRESAS

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

5.1.3 Perfil dos Respondentes da Pesquisa

O resultado dos questionamentos da pesquisa relacionados ao perfil das pessoas respondentes nas empresas pesquisadas tem as seguintes características predominantes.

O tempo médio de atuação dos executivos e/ou responsáveis pelos tributos nas empresas pesquisadas é de aproximadamente quatorze (14) anos. Desta forma, podemos afirmar tratar-se de pessoas com boa experiência profissional na área de impostos.

Quanto ao nível educacional dos respondentes da pesquisa, constatou-se que a expressiva maioria tem curso superior, conforme mostra o gráfico 2; apenas 9,2% informaram ter cursado somente o nível técnico. Chama atenção, também, o fato de não termos a participação de doutores.

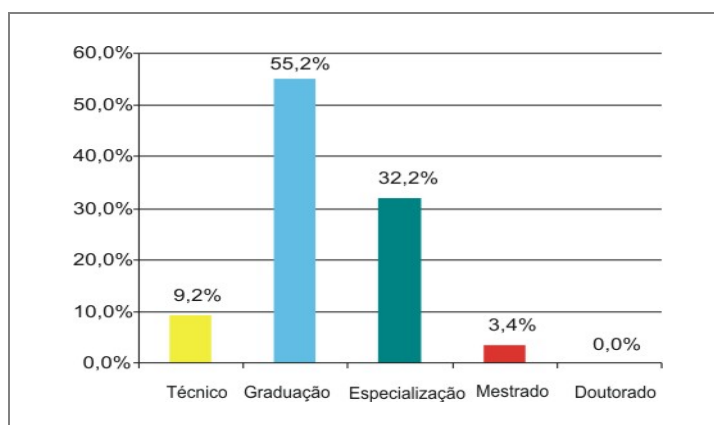


GRÁFICO 2 - QUAL O SEU NÍVEL EDUCACIONAL?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

Quanto à formação profissional dos respondentes, destaca-se a profissão dos contadores, por ser a de maior afinidade com os tributos (45,1%), como, aliás, já era previsto, tendo em vista sua relação direta com a escrituração contábil-fiscal e na apuração dos impostos. Na sequência, versam os administradores, com 32,9%. Já a participação de advogados internos é considerada muito baixa (1,2%); possivelmente suas principais funções não sejam aquelas ligadas à gerência de impostos, pois se

constituem em representantes legais ou responsáveis pelo departamento jurídico. Como foi admitido somente um questionário por empresa, de modo a refletir a prática da gestão e planejamento dos impostos, acreditamos que a prioridade firmou-se entre profissionais envolvidos mais diretamente com tributos, quais sejam, os contadores e administradores. O gráfico 3 revela as principais formações dos gestores de tributos.

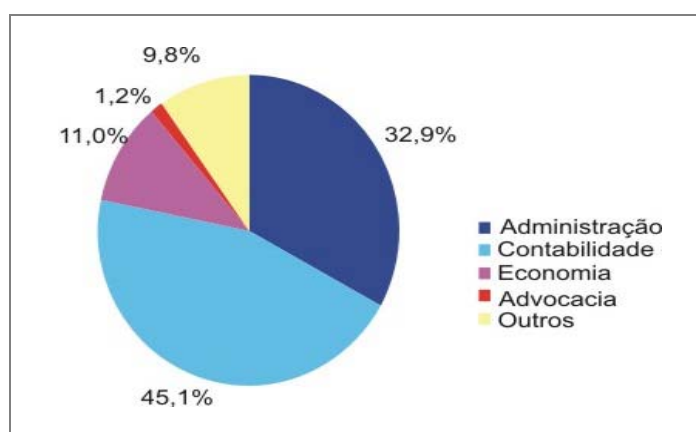


GRÁFICO 3 - QUAL A SUA PRINCIPAL FORMAÇÃO ACADÊMICA?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

Ainda sobre o perfil dos respondentes da pesquisa, identificamos que pouco mais da metade (54,8%) dos gestores de tributos tem participado de cursos de treinamento ou reciclagem sobre tributos uma vez por ano; 26,8% o fazem semestralmente; 14,63%, trimestralmente; e apenas 3,6% o fazem mensalmente.

A grande maioria (94,2%) dos respondentes das empresas pesquisadas acredita que os Cursos de Ciências Contábeis deveriam incluir disciplinas curriculares mais específicas sobre o Sistema Tributário, Legislação Tributária e Planejamento Tributário.

Enfim, considerando que 41,1% dos participantes da amostra haviam concluído o curso de bacharelado em Ciências Contábeis, é relevante considerar a opinião desses profissionais para que sejam revistos currículos desse curso.

5.2 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS DA PESQUISA

Este tópico tem por escopo a análise quantitativa dos resultados da pesquisa de campo realizada junto às indústrias paranaenses, firmando-se nas referências teóricas levantadas na pesquisa bibliográfica consoante os capítulos 2, 3 e 4. Desta forma, apresentam-se à luz da teoria apropriada para o assunto objeto da pesquisa a visão, a opinião e a prática dos gestores de tributos dessas empresas.

Conseqüentemente, efetivou-se a análise dos dados coletados, bem como dos vários aspectos associados às questões de gestão e de planejamento tributário. Com elementos informativos confrontados ao fundamento teórico foi possível elaborar orientações importantes de bases empíricas, em relação ao problema de pesquisa objeto da presente dissertação.

5.2.1 Regime de Tributação adotado nas Empresas

A primeira questão levada a efeito nesta análise diz respeito ao "regime de tributação adotado pela empresa". Como vimos nas seções 3.3 e 3.4 do capítulo 3, dependendo de sua atividade e faturamento, as pessoas jurídicas podem optar por regimes diferentes de tributação do IJPJ/CSLL. Desde que observem a legislação em vigor, logicamente podem optar pelo regime mais favorável à empresa.

Como resposta a esse questionamento, a maioria (63,2%) das indústrias paranaenses diz ter adotado o Lucro Real. Ao mesmo tempo, faz-se necessário lembrar que essas empresas são as mesmas a adotarem a contabilidade como um instrumento gerencial e que auxiliam sobremaneira a escrituração fiscal.

Na segunda opção vem o Lucro Presumido, com 25,3%, conforme mostra o gráfico 4.

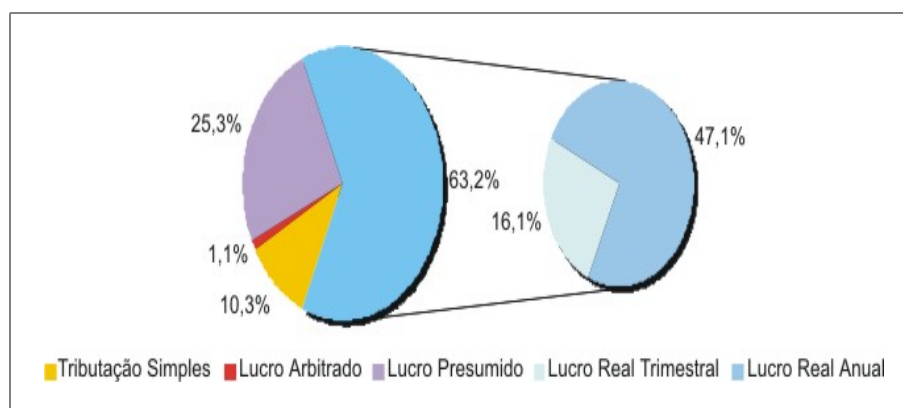


GRÁFICO 4 - QUAL O REGIME DE TRIBUTAÇÃO ADOTADO PELA EMPRESA?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

O Lucro Presumido é determinado pela aplicação do percentual de 8% sobre o faturamento das pessoas jurídicas, dependendo do tipo de suas atividades (quadro 4), subseção 3.3.7.

Pode-se concluir daí que a maioria das indústrias pesquisadas teria rentabilidade inferior a esse percentual. Se a lucratividade do contribuinte estiver acima desse percentual, portanto, seria mais conveniente a opção pelo lucro presumido, como um instrumento de redução de sua carga tributária.

5.2.2 Gestão e Planejamento Tributário Adotado

As bases de um planejamento tributário nas empresas devem seguir medidas como as que foram mencionadas por Andrade Filho (2006) – subseção 4.2.1 –, visando instituir na empresa uma plataforma denominada de "inteligência tributária", por meio de um departamento ou unidade específica de análise e criação, a "Gestão Tributária".

Com o intuito de certificar-se da prática quanto à aderência de medidas de gestão e planejamento tributário, questionamos às indústrias pesquisadas se as mesmas mantinham em seu organograma unidade funcional nesse sentido.

Como resultado prático, tornou-se possível aferir com maior precisão o nível de aderência das empresas.

Verifica-se, pelos dados apontados no gráfico 5, que 41,67% das empresas consultadas não adotam um departamento específico para a gestão dos tributos. Vale ainda sublinhar que 25,0% (provavelmente as microempresas) consideram a adoção de tal medida administrativa não aplicável devido ao seu porte.

Entretanto, 33,33% dos respondentes das empresas confirmam que mantêm uma unidade de Gestão Tributária. Conseqüentemente, terão maiores condições de viabilizar estudos relacionados ao impacto dos tributos sobre suas operações; assim, também poderão atuar através de proposições e alternativas lícitas de redução da carga tributária por meio de planejamento tributário.

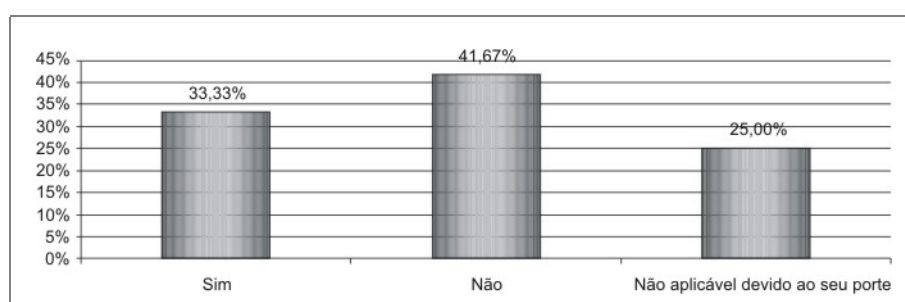


GRÁFICO 5 - A EMPRESA POSSUI UNIDADE FUNCIONAL (DEPARTAMENTO, ÁREA ETC.) DE GESTÃO TRIBUTÁRIA?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

Como visto, planejamento e gerenciamento de impostos podem ser mais bem desenvolvidos por meio de uma unidade própria: a de Gestão Tributária. Todavia, o setor ou departamento de Auditoria Interna ligado à área contábil pode também suprir essas funções, dependendo do porte da empresa, muito embora sua principal linha de ação deva ser a prevenção tanto de fraudes quanto de eventuais erros de interpretação da legislação fiscal.

Nosso questionamento sobre a existência de uma unidade ou departamento de auditoria interna revelou-se muito tímido, muito embora tal medida gerencial seja mais aplicada nas grandes empresas, uma vez que apenas 24,4% das empresas pesquisadas dizem manter tal departamento no organograma de sua organização. Deste modo, preferimos não trabalhar com a hipótese de que os auditores internos

poderiam exercer funções diversas da auditoria interna. O gráfico 6 nos mostra o resultado desse questionamento.

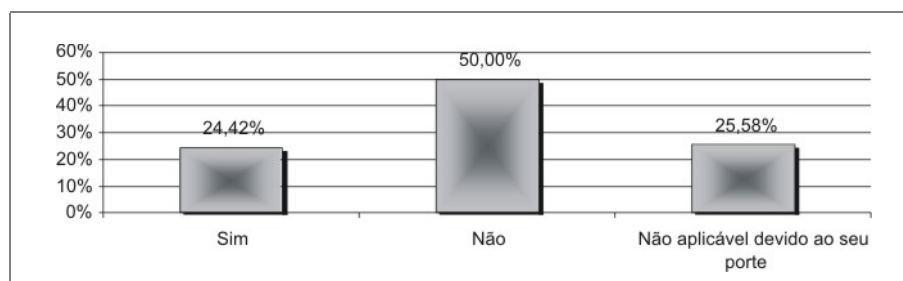


GRÁFICO 6 - A EMPRESA POSSUI UNIDADE FUNCIONAL (DEPARTAMENTO, ÁREA ETC.) DE AUDITORIA INTERNA?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

A Auditoria Externa independente tem por finalidade examinar as Demonstrações Contábeis, na extensão e profundidade que julgar necessário, objetivando a emissão de um parecer amplo sobre as mesmas. Entretanto, isso não significa que a administração da Empresa Auditada não venha a obter dos auditores informações acerca da situação do cumprimento das obrigações tributárias, bem como das melhores opções que evidenciem a economia de impostos.

Consultadas sobre a contratação dos serviços de Auditoria Externa, 41,86% das empresas pesquisadas responderam que contratam esses serviços, e 37,86% não os contratam. As pequenas e microempresas (20,93%) consideram desnecessária a contratação, alegando seu porte. Os dados estão representados no gráfico a seguir.

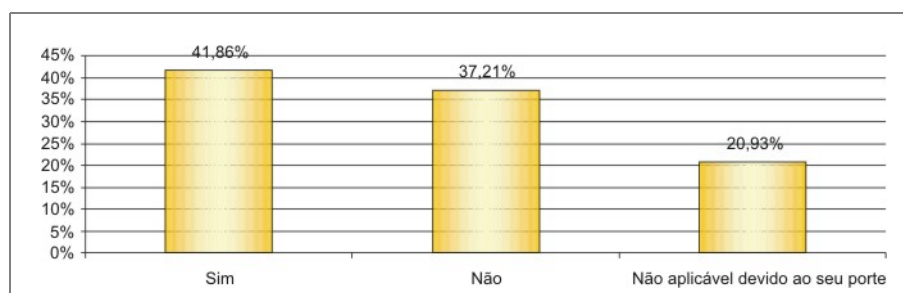


GRÁFICO 7 - A EMPRESA CONTRATA SERVIÇOS DE AUDITORIA EXTERNA?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

A competitividade nos negócios requer cada vez mais esforços criativos, inovadores e dinâmicos de estratégia por parte das empresas. É sob este aspecto que o planejamento tributário deve ser visto pelos empresários e gestores de tributos.

A redução da carga tributária mediante o sucesso no planejamento tributário permite às empresas obter vantagem na formação do preço final do produto e, com isto, ser mais competitiva.

A sonegação de impostos é caracterizada pela ação ou omissão dolosa praticada pelo contribuinte. Tal atitude tem o propósito de impedir, retardar (total ou parcialmente) o conhecimento do fisco sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Sabe-se, no entanto, como vimos neste estudo, não ser este o caminho adequado perante a legítima competitividade.

O entendimento dominante entre os juristas é pela *elisão*, que compreende a prática de atos lícitos ocorridos antes da incidência tributária, de maneira a se obter fidedigna economia de tributos.

A proposta principal deste trabalho consiste em levar em conta os estudos da teoria levantados nos capítulos 2, 3 e 4, para então confirmarmos ou não a prática do planejamento tributário adotado por indústrias paranaenses, resultando daí a principal questão de pesquisa, qual seja: "As indústrias paranaenses vêm adotando medidas gerenciais de Planejamento Tributário, visando benefícios diretos ou indiretos em sua carga tributária?".

A partir desse questionamento foi possível confirmar, por expressiva maioria (81,4% das indústrias pesquisadas), a prática do Planejamento Tributário como medida de otimização de sua carga tributária, conforme mostra o gráfico 8.

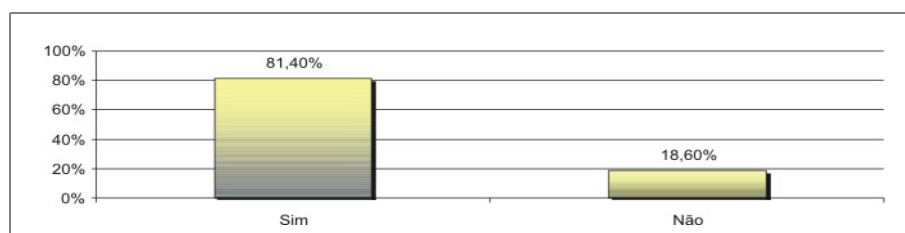


GRÁFICO 8 - A EMPRESA TEM ADOTADO MEDIDAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM VISTAS A OTIMIZAR SUA CARGA TRIBUTÁRIA?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

As análises das alternativas de redução dos custos tributários por meio de um Planejamento Tributário devem sempre passar pelo convencimento das pessoas que tenham ligação direta ou indireta com o funcionamento das atividades operacionais da empresa.

Essa técnica resulta positivamente, de tal maneira que o ganho sempre será da própria empresa e não dos acionistas ou diretores. Portanto, a integração de todas as pessoas ou departamentos envolvidos nas operações tributadas é essencial para se obter os melhores resultados possíveis.

Diante dos argumentos constantes do embasamento teórico levantado neste estudo, nos capítulos 3 e 4, as pesquisas confirmam, por expressiva maioria (67,47%), que suas decisões relacionadas ao planejamento tributário são tomadas por diretores, executivos, tendo ainda a participação dos responsáveis pelas áreas. Em menor grau (13,25%) participam também os colaboradores, além dos responsáveis pelas áreas. Outras participações puderam ser identificadas, conforme demonstra o gráfico 9.

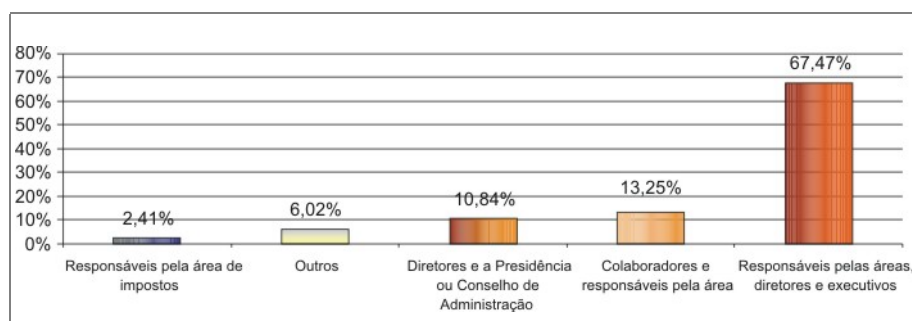


GRÁFICO 9 - PESSOAS QUE PARTICIPAM NA TOMADA DE DECISÕES RELACIONADAS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

É bem verdade que, sem o apoio jurídico tributário, mesmo de natureza eventual (44,05%) dos casos, as empresas têm se utilizado de estratégias oriundas de Empresas de Consultoria ou de Advogados Independentes. As evidências da participação de Consultores nas decisões estratégicas são mostradas no Apêndice 1 deste trabalho.

Entre as empresas que não se utilizam de serviços de Consultorias (30,06%), evidentemente estão incluídas as micro e pequenas empresas. Por natureza jurídica, este grupo de empresas já é privilegiado com uma tributação reduzida e desburocratizada, de tal forma que pode dispensar trabalho do gênero.

Por outro lado, as médias e grandes empresas são as que mais contratam esses serviços, algumas até mesmo em caráter permanente (25,0%), como revela esta pesquisa. Os dados coletados vêm apresentados no gráfico 10.

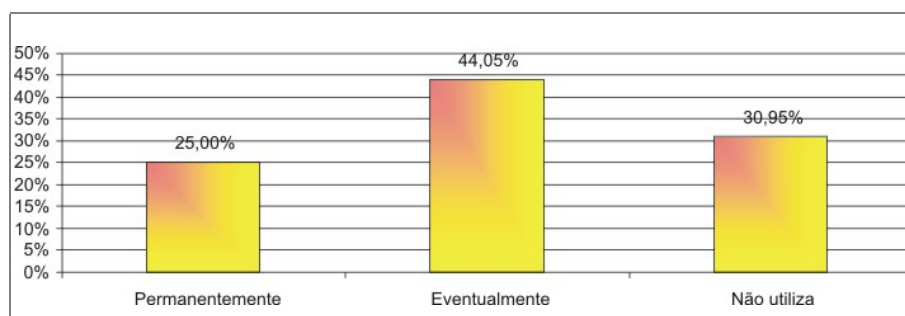


GRÁFICO 10 - AS ESTRATÉGIAS TRAÇADAS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DA EMPRESA TÊM PARTICIPAÇÃO DE EMPRESAS DE CONSULTORIAS TRIBUTÁRIAS?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

Na seção 4.4 levantamos as diversas opiniões de autores tributaristas em relação à norma geral antielisão (Lei Complementar n.º 104/2001), constituída basicamente por três correntes, destacando-se os seguintes pensamentos:

- A primeira atribui efeito negativo à lei antielisão, pois entende que este dispositivo não inovou em relação à "Ordem Tributária".
- A segunda corrente defende a inconstitucionalidade da lei antielisão, por considerar uma violação ao princípio da legalidade estrita; atribui

como efeito da lei uma completa insegurança nos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

- Finalmente, uma linha de pensamento adota posições menos radicais e mais ponderadas, de modo a assegurar que o critério de interpretação da norma antielisão seja orientado pela busca do pluralismo de valores com equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica.

Diante das opiniões dos autores tributaristas, é urgente saber, na prática, como têm se comportado os contribuintes, no caso as empresas, em relação às suas decisões gerenciais em face da lei antielisão. Os empresários (54,55%) entendem que a lei antielisiva não dificultou suas decisões em relação ao planejamento tributário que vem sendo adotado, e 45,45% das empresas responderam que esta lei tem dificultado suas decisões na gerência dos tributos e planejamento tributário.

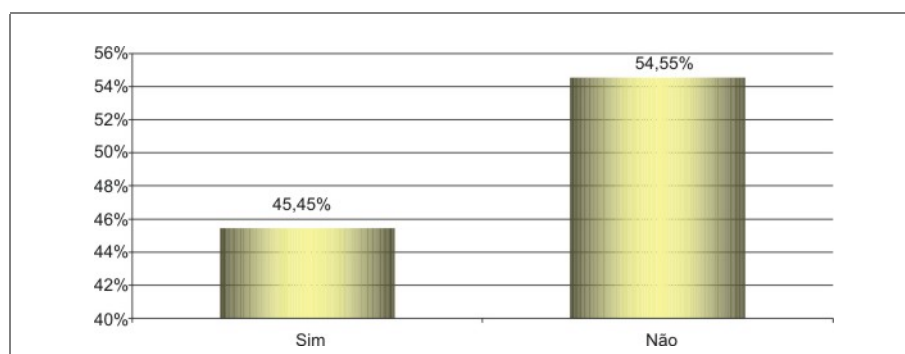


GRÁFICO 11 - NA SUA OPINIÃO, O ADVENTO DA NORMA GERAL ANTELISÃO (LEI COMPLEMENTAR N.º 104/2001) DIFICULTOU A TOMADA DE DECISÕES GERENCIAIS EM RELAÇÃO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

5.2.3 Principais Impostos sob Planejamento Tributário

Vimos, no capítulo 3, as práticas de apuração dos principais impostos e, no Apêndice 1 deste trabalho, os exemplos da prática de Planejamento Tributário aplicada a algumas das espécies de tributo. Coube, então, testar a prática sobre quais impostos e contribuições têm sido a maior preocupação na adoção de medidas de planejamento tributário.

No gráfico 12, ocupam lugar de destaque os tributos que incidem sobre o faturamento, tais como as contribuições sociais para o PIS e a COFINS (23,60%), enquanto os tributos incidentes sobre o valor agregado, como o ICMS (22,40%) e o IPI (17,20%), aparecem em segundo plano. Os impostos que incidem sobre o resultado ou renda, como o IRPJ e CSLL (21,60%), também estão em evidência na redução da carga tributária das empresas pesquisadas.

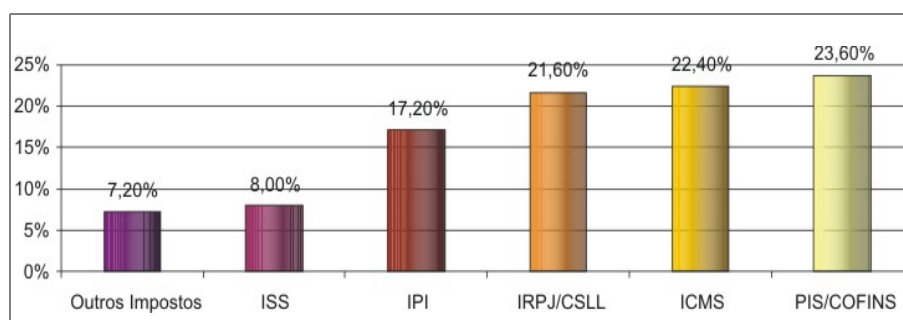


GRÁFICO 12 - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, QUANDO APLICADO PELA EMPRESA, VISA POSSÍVEIS REDUÇÕES DIRETAS OU INDIRETAS NOS CUSTOS MEDIANTE QUAIS DOS SEGUINTE IMPOSTOS?

FONTE: Dados da pesquisa - 2008

5.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta de realizar comparações entre os aspectos da teoria geral sobre os tributos constitui elemento fundamental deste trabalho. Assim, também, a relevância da opinião dos informantes da pesquisa em relação ao tema estabelece o ápice do estudo desse universo.

A partir da comparação entre a teoria constituída pela opinião de diversos autores pesquisados e o questionamento empírico constituído pelas informações das empresas industriais paranaenses, foi possível aferir o grau de importância das medidas gerenciais de Planejamento Tributário aplicado por tais empresas.

A carga tributária foi apontada como principal vilã das indústrias, pelo Sr. Rodrigo da Rocha Loures, presidente da FIEP, conforme divulgado no Portal

"Bem Paraná", em 27/12/07. Segundo ele, para 81,82% dos empresários os impostos impedem o desenvolvimento. E destaca:

"É um dos principais fatores que impede que esta boa fase da economia se transforme em um ciclo de crescimento. Hoje é apenas um surto de crescimento, que pode acabar em poucos anos", alertou o presidente da Fiep. Para ele, o Brasil tem condições de alcançar índices de expansão da economia de 7 a 10% ao ano. "O que impede isso é o mau funcionamento do setor público, que compromete a competitividade das empresas", destacou. Para a economia funcionar melhor, ele considera imperativo uma revisão na área fiscal. E adiantou que, depois da campanha contra a prorrogação da CPMF, a Fiep irá se engajar na defesa de uma reforma fiscal. "Só a partir da reforma fiscal poderemos pensar numa reforma tributária ampla", lembrou. A última reforma tributária brasileira aconteceu em 1965.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Analisando-se os resultados finais desta pesquisa, conforme demonstramos nas seções anteriores, temos os seguintes pontos conclusivos a considerar.

O tema tem despertado especial interesse tanto da classe profissional, como da classe estudantil, dado o grande número de artigos e trabalhos científicos (dissertações) estudados durante a pesquisa bibliográfica. Portanto, são coerentes as respostas obtidas na pesquisa devido à sua relação com a base teórica e prática apurada.

O Planejamento Tributário é prática dominante nas decisões gerenciais relacionadas aos impostos, independentemente das ameaças do poder público, tal como o advento da norma geral antielisão. Fato que se comprovou pela questão de pesquisa: "As indústrias paranaenses vêm adotando medidas de Planejamento Tributário, visando benefícios diretos ou indiretos em sua carga tributária?" A resposta foi muito clara: 81,40% das empresas pesquisadas adotam medidas com vistas em otimizar sua carga tributária.

Em relação aos tributos causadores de maior preocupação junto aos empresários, a relevância recaiu sobre os impostos que incidem sobre o faturamento, como as contribuições ao PIS e à COFINS, vindo em segundo plano o ICMS, logicamente por refletir diretamente nos preços do consumidor final.

O regime tributário pelo "Lucro Real" é a opção predominante entre as empresas consultadas, muito embora as pequenas e microempresas tenham sido em maior número de respondentes na pesquisa; a opção pelo "Lucro Presumido" ou o simples nacional não prevaleceu, possivelmente por se tratar de indústrias cuja presunção fiscal de lucros esteja acima da realidade praticada.

Constatou-se que a maioria das empresas, embora adote medidas gerenciais de Planejamento Tributário, não o faz por meio de um departamento específico de análise e criação dessas medidas. Mesmo sem a existência de unidade gerencial específica mencionada, as empresas vêm adotando medidas visando a

otimizar sua carga tributária, com a finalidade, evidentemente, de aumentar sua competitividade no mercado.

Qualquer que seja a estratégia traçada no Planejamento Tributário, é predominante a participação de Consultoria Tributária, seja de forma permanente ou de natureza eventual. Constata-se, também, que o advento da lei geral antielisão não intimidou os empresários; o fato é que decisões gerenciais sobre Planejamento Tributário continuam sendo tomadas.

O profissional da Contabilidade, devido à sua afinidade com os tributos, ocupa lugar de destaque na gestão tributária das empresas consultadas. Seu perfil profissional na área tributária tem duração média de quatorze anos de dedicação na gestão dos tributos. A maioria dos gestores de tributos tem participado de cursos de treinamento ou reciclagem sobre tributos no mínimo uma vez por ano, tendo inclusive opinado pela grande importância que dão à matéria tributária nos cursos de graduação em contabilidade.

Em face da oportunidade de ter incluído no presente trabalho um tópico sobre a Reforma Tributária, considera-se que as modificações constantes do PEC 233 são positivas, no sentido de simplificação e modernização do sistema tributário nacional criando um imposto sobre o valor agregado - IVA nos moldes de outros países, procurando-se eliminar as distorções que prejudicam o crescimento da economia nacional, bem como a competitividade das empresas, sobretudo no que diz respeito à chamada "guerra fiscal". Todavia, não se tem certeza de que a Reforma Tributária venha efetivamente a reduzir a carga tributária como proposto no projeto do governo.

Pela apreciação das questões abordadas e analisadas neste estudo, torna-se indispensável o desenvolvimento de novos estudos e trabalhos relativos à Gestão e Planejamento Tributário. Que se estimulem pesquisas mais aprofundadas a respeito da concessão de benefícios fiscais e de outras medidas de Planejamento Tributário, de maneira que um maior número de pessoas tome conhecimento dessas práticas.

Finalmente, salienta-se a necessidade de preocupação com o assunto de forma mais abrangente. A presente pesquisa centrou-se sobretudo no âmbito das indústrias paranaenses, acenando, contudo, para a possibilidade de ser estendida às empresas comerciais, de serviços e mesmo em nível nacional.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Ari Ferreira de. **Um estudo sobre estrutura de capital e a política de dividendos considerando a tributação brasileira**. 2004. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - USP, São Paulo, 2004.
- AKSELRAD, Sibeles Andrade Taques. **Compensação de créditos tributários**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.
- ALMEIDA, Martinho. **IR manual de planejamento estratégico**. São Paulo: Atlas, 2001.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Auditoria de impostos e contribuições**. São Paulo: Atlas, 2005.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário e inteligência empresarial tributária**. Disponível em: <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=332>. Acesso em: 12 jan. 2007.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário em face da lei complementar n.º 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.72, set. 2001.
- ANDRADE JR., Attila de Sousa Leão. **O novo direito tributário brasileiro**. São Paulo: Fiúza Editores, 1997.
- ANSOFF, H. Igor. **Implantando a administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1993.
- ARANTES, Nélcio. **Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas**. São Paulo: Atlas, 1994.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992.
- AZEVEDO, Israel Belo de. **O prazer da produção científica: diretrizes para a elaboração de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Hagnos, 2001.
- BALEEIRO, Aleomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limond, 1998.
- BARRETO, Alcyrus Vieira Pinto; HONORATO, Cezar de Freitas. **Manual de sobrevivência na selva acadêmica**. Rio de Janeiro: Objeto Direto, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. **O custo da administração dos tributos federais no Brasil:** comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento. 2005. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - USP, São Paulo, 2005.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos:** IPI, ICMS e ISS. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário:** IPI, ICMS, ISS. 9.ed. rev. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Decreto n.º 2.637/88. Regulamenta a cobrança do imposto sobre produtos industrializados – IPI. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 20 ago. 2007.

BRASIL. Decreto n.º 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 de junho de 1999.

BRASIL. Instrução Normativa SFR n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 de fevereiro de 1996.

BRASIL. Lei Complementar n.º 07/1.970. Institui o programa de integração social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 7 de setembro de 1970.

BRASIL. Lei Complementar n.º 85/96, altera o artigo 7.º da Lei Complementar 70/91 que estabelece a contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de fevereiro de 1996.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei n.º 10.637/02. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social PIS e de formação do servidor público PASEP, nos casos que especifica, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, em 30 de dezembro de 2002.

BRASIL. Lei n.º 5.172/66. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional e Legislação Complementar**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, e dá outras providências. **Código Tributário Nacional e Legislação Complementar**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei n.º 70/91. Institui contribuição para financiamento da seguridade social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de fevereiro de 1996.

BRASIL. Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Código Tributário Nacional e Legislação Complementar**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei n.º 8.218/91. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de agosto de 1991.

BRASIL. Lei n.º 8.541/92. Altera a legislação do imposto de renda e da outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 1992.

BRASIL. Lei n.º 8.981/95. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 de outubro de 1995.

BRASIL. Lei n.º 9.065/95. Dá nova redação ao dispositivo da Lei 8.981/95 que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 03 de maio de 1995.

BRASIL. Lei n.º 9.249/95. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de dezembro de 1995.

BRASIL. Lei n.º 9.317/96. Dispõe sobre o regime tributário das micro empresas e das empresas de pequeno porte, institui o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das micro empresas e das empresas de pequeno porte – SIMPLES e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 03 de janeiro de 1996.

BRASIL. Lei n.º 9.363/96. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do imposto sobre o produto industrializado, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos em que especifica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal relativo ao PIS/PASEP, COFINS, IR e IOF. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de novembro de 1998.

BRASIL. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal relativa ao PIS/PASEP, COFINS, IR e IOF. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de novembro de 1998.

BRASIL. Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do IR, SIMPLES, IOF, CSLL, crédito do IPI nas exportações e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 de janeiro de 1999.

BRASIL. Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação do IR, SIMPLES, IOF, CSLL, crédito do IPI nas exportações e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 de janeiro de 1999.

CAMPOS, Candido Henrique de. **Planejamento tributário: PIS/COFINS, importação e disposições legais.** São Paulo: Saraiva, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 1991.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos a exportação, doutrina, prática e jurisprudência.** São Paulo: Atlas, 1997.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário: teoria e prática: interpretação adotadas pelo STF, interpretação constitucional do direito tributário, critérios e interpretação no CTN, doutrina nacional e estrangeira, estudo de casos práticos.** São Paulo: Atlas, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; MANEIRA, Eduardo. Planejamento tributário e aquisição/incorporação de empresas: questões atinentes ao IRPJ e à CSLL. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.135, dez. 2006.

COSTA, Magnus Amara da. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária.** São Paulo: Atlas, 2000.

DAMODARAN, Aswath: **Finanças corporativas aplicadas: manual do usuário.** Trad. Jorge Ritter. Porto Alegre: Bookman, 2002.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiana (GO). **Anais...**, Goiana, 2000.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão.** São Paulo: José Bushatski, 1977.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos. Art. 116, parágrafo único, do CTN. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n.52, nov. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2317>>. Acesso em: 20 nov. 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Benedito. **Legislação tributária: a história da tributação no Brasil.** Brasília: Editora do Senado, 1986.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1992.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

HARADA Kiyoshi. Reforma Tributária. Disponível em:
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11041>>. Acesso em: 02 maio 2008.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

LE MOS, José Silvério. **A contabilidade como instrumento de auditoria fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Julio Henrique. **Planejamento tributário**. Disponível em:
<<http://www.classecontabil.com.br/art.php>>. Acesso em: 27 jan. 2006.

MAIDA, Fernando. **A elisão fiscal à luz dos direitos brasileiro comparado**. Disponível em:
<http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos>. Acesso em: 08 jan. 2008.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: LED - Editora de Direito Ltda., 2000.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva**. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br>>. Acesso em: 03 fev. 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Ives Ganda da Silva. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

MARTINS, Ives Ganda da Silva; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética. 2001.

MARTINS, Ives Ganda da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Cofins e PIS – Planejamento Tributário – Incompatibilidade entre o Sistema Tributário Brasileiro e Eventual Norma Antielisão – art. 116 parágrafo único do CTN – Carência de Eficácia – Planejamento que, ademais, se harmoniza com os objetivos das Leis 10.637/02, 10684/03, 10.833/03 MP 164/04. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.117, jun. 2005.

MARTINS, Ives Ganda da Silva. **Reflexões sobre a reforma tributária**. Disponível em:
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/lista.asp?assunto=1337>>. Acesso em: 02 maio 2008.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

- MOREIRA, André Mendes. **Elisão e evasão fiscal**. Disponível em: <http://www.sachacalmon.com.br/portugues/publica_esp.php?id=37>. Acesso em: 08 jan. 2008.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1995.
- NAKAO, Silvio Hirochi. **Um modelo de tributação da renda por fluxo de caixa realizados**. 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - USP, São Paulo, 2003.
- NASH, Laura L. **Ética nas empresas**. São Paulo: Makron Books, 1993.
- NASI, Antônio Carlos. A contabilidade como instrumento de informações, decisão e controle da gestão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, Ano 23, n.77, abr./jun. 1994.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Frase, 2002.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinheiro Rebouças de. **O Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- OLIVEIRA, Luiz Martins de; et. al. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2004.
- PACHECO, Vicente. **Mensuração e divulgação do capital intelectual nas demonstrações contábeis**: teoria e empiria. 2005. Tese (Doutorado) em Engenharia de Produção - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.
- PEREZ JUNIOR, José H.; PESTANA, Armando O.; FRANCO, Sérgio P. C. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.
- PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. Coordenação da Edição CRC – RS. Porto Alegre: Imagens da Terra, 2007.
- POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e política tributária**: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.
- PORTO, Cláudio. Uma **Introdução ao planejamento estratégico**. Disponível em: <<http://www.senac.br/informativo/bts/242/boltec242a.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2008.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento fiscal**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.
- SANTOS, Jocelito Sousa dos. **A importância do contabilista no planejamento tributário**. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/art.php>>. Acesso em: 27 jan. 2006.
- SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luiciene Alves. **Imposto de renda das empresas com base no lucro presumido, arbitrado e no Simples**: interpretação e prática. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHNORRENBURGER, Erno. **Competitividade em igualdade de condições**: a influência do planejamento tributário na cadeia de valor. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - UFSC, Florianópolis, 2001.

SECRETARIA DA FAZENDA DO PARANÁ. Decreto n.º 1980 de 21 de dezembro de 2007 do Governo do Estado do Paraná. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2008.

SECRETARIA DA FAZENDA DO PARANÁ. Lei n.º 11.580, de 14 de novembro de 1996 (atualizada até a Lei n.º 15.610, de 22.08.2007). Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2.º e 3.º, da **Constituição Federal e na Lei Complementar**, n.87, 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/6200701980.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2008.

SILVA, Manuel Gomes da. **Incentivos fiscais como instrumento do planejamento tributário no estado de Goiás**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - UFSC, Florianópolis (SC), 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

WASSERMAN, Cláudio. **O ativo fiscal diferido no sistema financeiro nacional**: análise e proposta de contabilização. 2004. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - USP, São Paulo, 2004.

WESTON, J. Fred; BRIGHAM, Eugene F. **Fundamentos da administração financeira**. São Paulo: Makron Books, 2000.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. Incorporação às avessas: revisando limites legais e jurisprudenciais ao planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.131, ago. 2006.

APÊNDICE 1
CONTRIBUIÇÕES RELEVANTES

1. PRÁTICAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DE CONSULTORES TRIBUTARISTAS

1.1 Planejamento tributário aplicado na reestruturação societária - IRPJ e CSLL

Informações sobre reestruturação societária e formulação de quesitos

Em consulta formulada aos tributaristas Coelho e Maneira (2006), determinada empresa estrangeira manifesta sua pretensão em realizar a reestruturação do grupo societário, consubstanciada nas informações a seguir.

O grupo societário é constituído pela Empresa Alfa, de capital estrangeiro, com sede na Holanda, que participa do capital de duas empresas no Brasil: Empresa Beta (*holding*), com 100% de seu capital, e Empresa Gama, com 93%. Por sua vez, Beta detém 7% do capital da sociedade Gama.

Na primeira etapa da reestruturação, a Empresa Beta adquiriria da controladora estrangeira Empresa Alfa a totalidade das participações que possui na empresa Gama, pelo preço de mercado a ser determinado por meio de Laudo de Avaliação previamente emitido por perito ou empresa especializada (art. 8.º da Lei n.º 6.404/76). Conseqüentemente, tal operação tornaria a empresa Gama subsidiária integral de Beta, cujo investimento implicaria a formação de um ágio (art. 385, inciso II do RIR/99) fundamentado em expectativa de rentabilidade futura de Gama.

No planejamento tributário pretendido pela Empresa Alfa, com sede no exterior, considera-se que a venda das ações com a Empresa Beta seria para pagamento a longo prazo, através de diversas remessas ao exterior, em período que poderia variar entre cinco e dez anos.

Em etapa subsequente, a Empresa Gama seria então incorporada pela Empresa Beta, reduzindo a estrutura societária no Brasil, e se em consequência da operação houvesse resultados tributáveis, poderia também ser dedutível a amortização do ágio para fins do IRPJ e da CSLL.

Esclarecem os Consultores, no artigo estudado, que sua Consulente relatou existirem interesses relevantes para a reestruturação do grupo societário nos seguintes termos:

a mudança do perfil dos investimentos no Brasil, com a redução do número de empresas no país, bem como obter, através de tal reestruturação, alternativas viabilizadoras para uma situação operacional que justifique a remessa lícita de recursos ao exterior (matriz).

Diante do exposto, a Empresa Consulente formulou aos Consultores Tributários os seguintes quesitos:

1. Pode a Empresa controladora com sede no exterior (Alfa) alienar a sua participação societária na Empresa controlada para uma terceira Empresa, sediada no Brasil, também sob seu controle?
2. A adoção do valor de mercado, na operação de compra e venda de investimentos, entre Empresa Controladora e Controlada, é uma opção ou uma imposição da legislação brasileira, inclusive frente às disposições concernentes à distribuição disfarçada de lucros?
3. Quais critérios (inclusive cambiais) deverão ser considerados na determinação do valor do investimento na Empresa brasileira, pela Empresa alienante, para efeitos de apuração do ganho de capital, sujeito à tributação?
4. Qual deverá ser o tratamento contábil e fiscal a ser observado pela Empresa adquirente, entre o valor da aquisição e o valor patrimonial do investimento adquirido?
5. A quem caberá a responsabilidade (sujeição passiva) pela apuração do provável ganho de capital e do recolhimento dos tributos?
6. Qual é o tratamento tributário a ser dado ao ganho de capital auferido pela Empresa estrangeira, na alienação do investimento para a Empresa brasileira (momento da apuração) e da retenção na fonte, alíquota a ser considerada?
7. Em que extensão o ganho de capital sob análise deve ter o tratamento equiparado ao tratamento dado às pessoas físicas ou dado às pessoas jurídicas, sediadas no Brasil (art. 140, 421, 682 e seguintes do RIR/99)?
8. Em se tratando de alienação para recebimento do preço, em um prazo de 05 anos ou mais, o ganho de capital pode ser reconhecido e os tributos apurados e recolhidos (inclusive IR fonte) na medida e na proporção das parcelas recebidas em cada período de apuração, mesmo sendo o alienante uma pessoa jurídica estrangeira (art. 421, do RIR/99)?
9. Com a incorporação da empresa adquirida (Gama) pela empresa adquirente (Beta) o valor do ágio pago quando da aquisição poderá ser amortizado como despesa dedutível, conforme previsto nos arts. 7.º e 8.º da Lei 9.532/97?

10. Algumas das operações poderiam ser caracterizadas como procedimentos de evasão e/ou elisão fiscal, e, em sendo, poderão sofrer algum tipo de restrição, pela legislação brasileira, em especial pela LC 104/2001?
11. A realização da operação entre empresas do mesmo Grupo poderia, só por esta razão, de alguma forma, ser caracterizada como simulação?
12. A operação em questão poderia de alguma forma ser tratada como operação ilícita, sob os argumentos de que, ao final, haverá benefício fiscal decorrente de amortização do ágio?

Aspectos jurídicos sobre elisão e evasão fiscal abordados pelos consultores tributários

Resumidamente, os Consultores discorrem sobre a questão jurídico-doutrinária relacionada à elisão e evasão fiscal por entenderem que o tema é oportuno para embasar seus pontos de vista sobre a reestruturação societária pretendida pela Consulente, citando outros tributaristas, como Sampaio Doria e Alberto Xavier, pela maneira como estruturam o tema evasão, consistindo nos seguintes termos:

1. Evasão Omissiva (intencional ou não), subdividida em: 1.1 evasão imprópria (abstenção intencional de incidência; não entrar no fato gerador); 1.2 evasão sem sentido próprio (por sua vez subdividida em): 1.2.1 - não-pagamento por desconhecimento ou mau conhecimento do dever fiscal (não intencional).
2. Evasão comissiva (sempre intencional): 2.1 ilícita (fraude, simulação, conluio); 2.2 lícita (economia fiscal ou elisão).

Segundo os autores, citados por Coelho e Maneira (2006), a evasão por omissão é imprópria quando, por exemplo, não se pratica o fato gerador para não se ter de pagar o tributo (deixar de alienar para fugir do ITBI, ou de obter rendas para não pagar o IR).

A evasão omissiva própria ocorre quando: a) intencionalmente, o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão do dever tributário (sonegação); b) não intencionalmente, o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal. As duas espécies se diferenciam pela presença do dolo específico na primeira e pela sua inexistência na segunda.

A evasão *comissiva ilícita* dá-se nas hipóteses de fraude, simulação ou conluio, que são ações unilaterais ou bilaterais, voltadas ao escopo de alterar a realidade com o fito de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento. Já a

evasão *comissiva lícita* é também chamada de economia fiscal ou *elisão fiscal*, e ocorre quando o agente, visando resultados econômicos por meio de instrumentos lícitos, busca alternativa negociável e menos onerosa de pagar o imposto.

A elisão fiscal, segundo Coelho e Maneira (2006), comporta mais uma diferenciação, em dois pontos:

1. Elisão induzida, quando a própria lei deseja o comportamento do contribuinte, por razões extra-fiscais. Um exemplo é a isenção por dez anos do IR para os lucros das indústrias que se instalem no Nordeste do Brasil.
2. Elisão fiscal verdadeira, quando apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação. Baseia-se na premissa de que, se o legislador não quis, como na elisão fiscal induzida, pelo menos não a vedou expressamente pelo princípio da legalidade.

Diante dessas questões jurídico-doutrinárias, os Consultores oferecem alguns exemplos práticos de condutas eletivas lícitas por parte dos contribuintes, entre os quais:

- o contribuinte pode optar por comprar bens para o seu ativo fixo, via *leasing*, podendo abater a despesa do lucro tributável, pois o STF já se pronunciou caracterizando a espécie como elisão;
- o contribuinte pode fundar uma sociedade mediante a integralização do capital com bens imóveis, ficando imune do ITBI;
- para gozar de isenção do IRPJ por dez anos, basta o contribuinte instalar uma fábrica em Ilhéus, na Bahia, em vez de fazê-lo em Vitória, no Espírito Santo.

Para que haja fraude material (simulação ou abuso de forma jurídica), devem estar presentes requisitos como:

- na fraude, os meios são sempre ilícitos;
- a fraude dá-se em momento posterior à ocorrência do fato gerador, falseando-se os dados de cálculo do imposto;

- na fraude há sempre a simulação de negócios jurídicos (art. 102 do Código Civil).

Procedimentos contábeis, societários e fiscal para a reestruturação

Feitas as considerações de natureza tributária, os Consultores passam a tecer considerações sobre os seguintes pontos:

- *Legislação Comercial e Normas Regulamentares* - as aquisições das ações da Empresa Gama pela Beta devem obedecer às normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), do Banco Central do Brasil (BACEN), e à Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) para a realização da operação;
- *Critério de Avaliação de Preços de Mercado das Ações para Fins de Alienação* - deve a Empresa Gama recorrer aos critérios estabelecidos na lei comercial, mais especificamente ao art. 8.º da Lei n.º 6.404/76, relacionado à avaliação de seu patrimônio por peritos pessoa física ou empresa especializada nomeados em assembléia geral dos acionistas;
- *Da aquisição de Ações - Aspectos Contábeis e Tributários* relacionados ao Ágio pago pelas ações da Empresa Gama. Os Consultores recomendam:
 1. A empresa Gama deve ser avaliada pelo valor de mercado; o custo de aquisição pela Empresa Beta deverá ser desdobrado em contas distintas da conta que registrar o valor contábil do investimento. Deve-se evidenciar o ágio verificado na aquisição, pela diferença para mais, quando apurada respectivamente entre o custo de aquisição do investimento e seu valor contábil devidamente reavaliado. Tal investimento deve ser determinado mediante aplicação da porcentagem de participação da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida (art. 385 do RIR/99).
 2. O ágio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com a indicação do fundamento econômico que o

determinou; no caso, a expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios futuros.

3. A amortização do ágio computado por ocasião da aquisição do investimento pela Empresa Beta em princípio seria com observância do art. 391 do RIR/99, neste caso não dedutível na determinação do lucro real. Todavia, os consultores jurídicos então esclarecem:

Este portanto seria o tratamento tributário a ser observado pela Empresa Beta caso não houvesse a posterior etapa do planejamento, qual seja, a incorporação da controlada Gama. Inobstante a previsão legal acima, o inciso III do art. 386, do mesmo Diploma legal, assim dispõe:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo disposto no artigo anterior: [...] III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2.º do artigo anterior; nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, máximo, para cada mês do período de apuração.

- *Da Incorporação da Sociedade - Aspectos Contábeis e Societários:* em síntese, os consultores recomendam:

1. Na sociedade incorporadora Beta, devem ser contabilizados os ativos e passivos da então extinta sociedade Gama, conforme as respectivas naturezas das contas de registro na incorporada. O ágio pago pela incorporadora será amortizado dentro do mesmo prazo estabelecido que será pago por tal rentabilidade (60 meses ou mais).
2. A incorporação da subsidiária integral Gama por sua controladora Beta acarretará na extinção daquela pessoa jurídica e deverá observar as disposições do art. 264 da Lei n.º 6.404/76. Com relação à legislação tributária, a operação de incorporação implicará o levantamento de balanço patrimonial na data em que ocorrer o evento (incorporação), culminando com a entrega de DIPJ e o respectivo recolhimento do IRPJ e da CSLL, se houver lucro tributável no período do balanço especial de incorporação.

Respostas de quesitos da consulente e opinião legal dos consultores

a) Respostas aos seguintes quesitos:

1 - Pode a empresa controladora com sede no exterior (Alfa) alienar a sua participação societária na empresa controlada para uma terceira empresa, sediada no Brasil, também sob seu controle?

Resposta: Sim. Não há qualquer impedimento legal para a alienação de participação entre pessoas jurídicas coligadas ou controladas. A legislação comercial proíbe apenas a participação recíproca entre empresas do mesmo grupo societário.

2 - A adoção do valor de mercado, na operação de compra e venda de investimentos, entre empresa controladora e controlada, é uma opção ou uma imposição da legislação brasileira, inclusive frente às disposições concernentes à distribuição disfarçada de lucros?

Resposta: Trata-se de opção do contribuinte, que pode realizar sua operação pelo valor registrado ou pelo valor de mercado. Frise-se que as disposições legais acerca da distribuição disfarçada de lucros caíram em desuso, conforme já citado anteriormente, em virtude da extinção pela tributação na distribuição de lucros e dividendos a acionistas. Ressalte-se, porém, a incidência do IRRF sobre distribuição de reservas tributáveis, isto é, reservas de lucros relativas aos anos-calendários em que havia a previsão legal de tributação.

3 - Quais critérios (inclusive cambiais) deverão ser considerados na determinação do valor do investimento na empresa brasileira, pela empresa alienante, para efeitos de apuração do ganho de capital, sujeito à tributação?

Resposta: Deverá ser alterado o valor do investimento registrado no Banco Central do Brasil.

4 - Qual deverá ser o tratamento contábil e fiscal a ser observado pela empresa adquirente, entre o valor da aquisição e o valor patrimonial do investimento adquirido?

Resposta: A diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial das ações adquiridas pela Beta deverá ser contabilizada como ágio na aquisição de investimento. O referido ágio somente será passível de amortização após a incorporação da Gama pela Beta, em virtude das disposições do art. 386, III do RIR/99, no período em que se baseou a expectativa de lucros futuros, ou em prazos maior ou menor, acompanhando os efetivos lucros ou prejuízos.

5 - A quem caberá a responsabilidade (sujeição passiva) pela apuração do provável ganho de capital e do recolhimento dos tributos?

Resposta: A responsabilidade pela retenção e recolhimento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital apurado é do remetente dos valores, neste caso, a adquirente Beta.

6 - Qual é o tratamento tributário a ser dado ao ganho de capital auferido pela empresa estrangeira, na alienação do investimento para a empresa brasileira (momento da apuração) e da retenção na fonte, e qual a alíquota a ser considerada?

Resposta: O ganho de capital auferido pela Alfa na alienação das ações à Beta será tributado na fonte à alíquota de 15% conforme o art. 685, I e parágrafo 3.º do RIR, em cada remessa ao exterior.

7 - Em que extensão o ganho de capital sob análise deve ter o tratamento equiparado ao tratamento dado às pessoas físicas ou dado às pessoas jurídicas, sediadas no Brasil (art. 140, 421, 682 e seguintes do RIR/99)?

Resposta: De acordo com o parágrafo 3.º do art. 685 do RIR/99, o ganho de capital auferido por domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País. Desta forma, aplicam-se, subsidiariamente, os arts. 140 e 421 do RIR/99, que assim dispõem, respectivamente:

"Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração."

8 - Em se tratando de alienação para recebimento do preço, em um prazo de 05 anos ou mais, o ganho de capital pode ser reconhecido e os tributos apurados e recolhidos (inclusive IR fonte) na medida e na proporção das parcelas recebidas em cada período de apuração, mesmo sendo o alienante uma pessoa jurídica estrangeira (art. 421, do RIR/99)?

Resposta: Sim, conforme resposta anterior, respeitado o princípio da capacidade contributiva.

9 - Com a incorporação da empresa adquirida (Gama) pela empresa adquirente (Beta), o valor do ágio pago quando da aquisição poderá ser amortizado como despesa dedutível, conforme previsto nos arts. 7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/97?

Resposta: Sim, ademais a sucessão dos direitos e obrigações no âmbito civil e comercial, no âmbito tributário será possível a amortização do ágio como despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica incorporadora Beta, conforme disposição do artigo 386 do RIR/99, com base nos artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 9532/97.

10 - Algumas das operações poderiam ser caracterizadas como procedimentos de evasão e/ou elisão fiscal, e, em sendo, poderão sofrer algum tipo de restrição, pela legislação brasileira, em especial pela LC n.º 104/2001?

Resposta: Como vimos ao longo desta exposição, a reestruturação societária busca, entre outros propósitos empresariais, a redução da carga tributária, através da utilização de meios lícitos e da incidência entre a *intentio facti* e a *intentio iuris*. A redução da carga tributária não consiste em única motivação para a total reorganização das empresas do grupo no Brasil. Portanto, entendemos tratar-se de caso de elisão fiscal, de natureza intrínseca e lícita, constituindo negócio não sujeito à descaracterização.

Ainda assim, frisamos, a norma contida no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN possui natureza antidissimulação e não antielisiva, posto que a elisão, como vimos, é forma de economia fiscal absolutamente lícita, não ensejando sua descaracterização.

11 - A realização da operação entre empresas do mesmo Grupo poderia, só por esta razão, de alguma forma, ser caracterizada como simulação?

Resposta: As operações entre empresas do mesmo grupo societário ensejam maior atenção dos agentes fiscais por refletir situação facilitadora de planejamentos ilícitos, fraudulentos. Todavia, este argumento não é suficiente para caracterização de operação simulada, sob o escudo de todos os fundamentos aqui elencados.

12 - A operação em questão poderia de alguma forma ser tratada como operação ilícita, sob os argumentos de que ao final haverá benefício fiscal decorrente de amortização do ágio?

Resposta: Não. Os utilizados para aproveitamento da dedutibilidade do ágio decorrente da aquisição de investimento decorrem de expressa previsão legal e atendem a todos os fundamentos e pressupostos do fato gerador dos tributos. A reorganização societária em questão contempla propósitos empresariais relevantes e utiliza medidas não só não coibidas, como expressamente permitidas em lei, para o aproveitamento de economia fiscal.

b) Opinião final dos consultores tributaristas

A conclusão dos Consultores Coelho e Maneira (2006) foi pela Licitude da Reestruturação Societária, aventada pela Consulente, entendendo que a mesma não apresentara quaisquer indícios de fraude ou simulação, uma vez que:

Os meios utilizados para reestruturação societária e economia fiscal são, inquestionavelmente, lícitos e utilizados de forma coerente e legítima;

A operação realizada é aquela efetivamente desejada pelas empresas, havendo plena coincidência entre a *intentio facti* e a *intentio iuris*, inexistindo, portanto, simulação;

Como formulado pela Consulente, existem relevantes interesses empresariais para a reestruturação societária do grupo, dentre eles, a mudança do perfil

dos investimentos no Brasil, com a redução do número de empresas no País, bem como a alternativa de liquidez de remessa de valores ao exterior. Tais propósitos negociais ensejam a operação de forma absolutamente lícita. Diante de todos os meios lícitos disponíveis, cabe ao contribuinte eleger a opção menos onerosa e adequada ao seu interesse e objeto empresarial.

1.2 Planejamento Tributário Aplicado ao PIS/COFINS

Informações sobre reestruturação societária e formulação de quesitos

Em consulta formulada aos tributaristas Martins e Sousa (2005), determinada Empresa X expõe, de início, que vem operando com sua sede no Estado A da Federação e com uma filial estabelecida no Estado B. Manifesta descontentamento com o novo regime de tributação não-cumulativo das contribuições para a Cofins e do PIS.

A Empresa Consulente pretende ver concretizado o planejamento tributário, segregando parte de suas atividades em outra pessoa jurídica, a ser constituída por meio de cisão parcial, com a finalidade de neutralizar os efeitos da majoração da Cofins, instituída pelo novo regime não-cumulativo, e que, em virtude da estrutura atual da empresa, vem causando distúrbios de concorrência no segmento em que atua.

Informa também a Empresa Consulente que, no planejamento tributário previsto, a reorganização das atividades de produção, deve a Empresa Consulente X, sediada no Estado A, continuar executando diretamente a importação da matéria-prima e a etapa inicial de sua industrialização. As atividades de beneficiamento passariam a ser desenvolvidas pela nova Empresa Y, sediada no Estado B da Federação – pessoa jurídica distinta da Empresa X, porém controlada –, para a qual serão transferidos os produtos após a 1.^a fase de industrialização, retornando, depois, a Empresa X Consulente ao Estado A para a comercialização.

A Empresa X deverá permanecer no regime de tributação do imposto de renda pelo Lucro Real e submetida ao regime não-cumulativo das contribuições para o PIS e a Cofins. Deve sujeitar-se, também, à incidência dessas contribuições na

importação, com base de cálculo prevista na legislação, podendo abater os créditos relativos à atividade de beneficiamentos prestados pela Empresa Y controlada.

A Empresa Y, por sua vez, submeter-se ao recolhimento do imposto de renda pelo lucro presumido, ficando fora do regime não-cumulativo das contribuições, recolhendo o PIS e a Cofins nos moldes e pelas alíquotas do regime anterior ou cumulativo.

Diante do exposto, a Empresa Consulente X formulou aos Consultores Tributários os seguintes quesitos:

- a) O fato de o beneficiamento do produto ser realizado por pessoa jurídica controlada poderá ser objeto de questionamento fiscal?
- b) Quais os riscos fiscais envolvidos na operação?
- c) Qual deverá ser o preço da atividade de beneficiamento a ser cobrado pela controlada?
- d) O Planejamento Fiscal poderá ser desconsiderado em função da norma antielisiva?"

Considerações iniciais dos consultores sobre princípios que regem a tributação

Os senhores Consultores Tributários, antes de passarem a responder às questões formuladas pela Consulente, apresentam suas considerações a respeito de princípios constitucionais, tais como o *princípio da segurança jurídica*, da *legalidade* e da *tipicidade tributária*.

Martins e Sousa (2005) afirmam que, ao lado do princípio da *legalidade*,

a Constituição assegurou, também a *tipicidade tributária* – ou reserva absoluta de lei –, fazendo com que o fundamento da tributação não se restrinja à mera existência de lei formal, mas à existência de lei definidora do tributo e da obrigação tributária em todos os seus elementos essenciais, de forma a vincular, inteiramente, a conduta do Estado na persecução das receitas que lhe permitem, limitando-a à mera atividade de subsunção do fato à norma.

Entendem os Consultores Martins e Sousa (2005) que o *princípio da tipicidade da tributação* é um desdobramento do *princípio da legalidade* e, na medida em que tem por objetivo proteger direitos como a liberdade e a propriedade, é também uma *garantia fundamental* – embora não esteja elencada no dispositivo

dedicado aos direitos e garantias fundamentais, de forma que se reveste da condição de "*cláusula pétrea*". Assim se manifestam: [...] "não pode a lei tributária, quer direta, quer indiretamente, atribuir ao Executivo competência para estabelecer os elementos essenciais do tributo.

No âmbito da atividade empresarial, os autores se manifestam quanto à organização e composição dos fatores de produção, por serem típicos da atividade social. Gerir é fundamentalmente dispor sobre elementos capazes de propiciar o desenvolvimento de uma atividade, prevendo a obtenção de um resultado econômico. Entre os atos normais de gestão, encontram-se, precisamente, deliberações e providências no sentido de segregar uma ou mais atividades da empresa e construir outras pessoas jurídicas para exercê-las, nela alocando elementos de produção, de forma a desenvolver mais adequadamente essas atividades.

Acrescem os consultores que o planejamento tributário pretendido pela Consulente vem ao encontro dos objetivos da nova legislação disciplinadora do PIS e da Cofins, sendo mesmo incentivado por ela. Segundo consta das justificativas da MP 135/03, que foi convertida na Lei n.º 10.833/03:

a instituição da Cofins não-cumulativa visaria a corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes.

Por outro lado, a legislação veio instituir discriminação que pode conduzir a tratamento diferenciado *dentro do mesmo segmento, com o objetivo de incentivar as empresas a adotarem um padrão uniforme: o lucro presumido para a tributação do imposto de renda*. Pode-se então concluir que esses atos legislativos tiveram por finalidades: desincentivar a verticalização das empresas e incentivar a tributação pelo lucro presumido (MARTINS; SOUSA, 2005).

Opinião legal dos consultores sobre o planejamento pretendido pela consulente

Entendem os Consultores Tributários que a exigência das contribuições nos moldes estabelecidos pela legislação em tela, principalmente em face da majoração da Alíquota da Cofins, *"pode representar aumento de 153% da carga tributária, se não for contrabalançada pela sistemática não-cumulativa."* Por esta razão, a aplicação de tal sistemática revela-se excessivamente onerosa para a Empresa Consulente, posicionada na ponta inicial do processo produtivo, uma vez que há poucos créditos a abater de seus débitos. Portanto, a reorganização do sistema produtivo descrito na consulta está correta e diretamente ligada ao aspecto de natureza econômica, eficiência e competitividade.

Para tanto, os interesses da livre concorrência se fazem presentes, na medida em que, permanecendo na verticalidade e não adotando as providências referidas, *"a empresa arcará com carga tributária que não lhe permitirá competir com outras dedicadas à mesma atividade, que possuam estruturas mais ágeis e possam usufruir de tratamento tributário mais brando"*.

Do ponto de vista tributário, entendem os Consultores que a reorganização pretendida pela empresa tem a finalidade de adaptar a nova carga tributária à sua capacidade contributiva. Esta afirmação está fundamentada no princípio constitucional previsto no art. 145, § 1.º, da Constituição Federal. Trata-se de critério mediante o qual se realiza a isonomia, pressupondo-se que contribuintes com a mesma *capacidade contributiva* arquem com idêntica carga tributária: *"o planejamento concebido pela empresa busca essa isonomia de tratamento, e, por consequência, não pode ser considerado ofensivo aos princípios que regem a tributação"*.

O regime de recolhimento do imposto de renda com base no lucro presumido, a ser adotado pela nova pessoa jurídica, não pode ser encarado pelo fisco com estranheza, em se tratando de uma faculdade outorgada pela legislação. Da mesma forma, os recolhimentos para as contribuições do PIS e da Cofins pelo sistema anterior também são legalmente previstos em lei.

Se a Empresa Consulente, em face do valor de seu faturamento, encontra-se impedida de adotar o regime de tributação com base no lucro presumido, os consultores esclarecem: *"daí não se pode concluir que esteja impedida de restringir suas atividades industriais a parte do processo produtivo que hoje vem realizando, e de entregar a outra parte a pessoa jurídica diversa, ainda que do mesmo grupo societário"*.

Quanto à reação do fisco a uma eventual diminuição do IRPJ e da CSLL, os Consultores despreocupam a Empresa Consulente. Afirmam que a nova empresa, realizando parte do processo produtivo, faz jus à respectiva margem. Tal efeito é mera consequência do desmembramento das atividades da empresa em duas pessoas jurídicas. Não pode ser visto como artifício tendente a reduzir ilegitimamente o imposto, pois tal redução é uma alternativa permitida na legislação.

Os Consultores, entretanto, insistem na observância da prática do controle do preço de mercado, no exercício da atividade de beneficiamento, a fim de evitar caracterização não de elisão, mas de evasão fiscal.

Pode-se, portanto, concluir que o planejamento concebido responde ao estímulo legal, na medida em que, à separação física das etapas do processo industrial, passe a corresponder, também, uma separação jurídica, consumindo-se a uma nova empresa, o que, de um lado, atende ao objetivo de eliminar a verticalização e, de outro, permitir o exercício da opção pelo regime do lucro presumido, pelo menos em relação ao resultado de parte do processo industrial.

Com base nos fundamentos apresentados, os senhores Consultores respondem às questões formuladas pela Consulente, nos seguintes termos:

a) O fato de o beneficiamento do produto ser realizado por pessoa jurídica controlada poderá ser objeto de questionamento fiscal?

Resposta: Não. Pelo contrário, atende a um dos objetivos pelos quais foram introduzidas modificações no regime do PIS e da Cofins, que, o teor da justificativa que acompanhou a MP 135 é desestimular a verticalização das empresas.

b) Quais os riscos fiscais envolvidos na operação?

Resposta: Sob o ponto de vista da legislação tributária, nenhum. Há, entretanto, sempre o risco de interpretações arbitrárias, por parte da fiscalização. Em ocorrendo, deverão ser impugnadas administrativa e judicialmente, com base nos fundamentos aqui elencados.

c) Qual deverá ser o preço da atividade de beneficiamento a ser cobrado pela controlada?

Resposta: À evidência, o preço deverá corresponder ao valor que a operação de beneficiamento tem no mercado, abrangendo os custos correspondentes aos insumos e à mão-de-obra aplicada, além da margem própria da atividade.

d) O Planejamento Fiscal poderá ser desconsiderado em função da norma antielisiva?

Resposta: Não, até porque a norma tida por antielisiva, ou seja, o parágrafo único do art. 116 do CTN, carece de eficácia por não estar regulamentado. Ainda que assim não fosse, jamais poderia ser impugnado validamente o planejamento realizado pela Consulente, por não ser passível de configurar nem simulação, nem dissimulação, e sim ato normal de gestão, que atende, precisamente, aos objetivos declarados, de forma expressa, na justificativa da legislação introdutora das alterações no regime do PIS e da Cofins, a saber: desincentivar a verticalização e incentivar a opção pelo lucro presumido.

1.3 Planejamento Tributário Específico ao Fornecimento de Plataformas, Equipamentos e Instrumentos - IPI/ICMS/ISS

Informações prestadas pela empresa consulente

Em consulta formulada ao tributarista Borges (2006, p.129-140), determinada Empresa X, com sede no município de São Paulo, expõe de início que tem como atividade econômica o fornecimento de plataformas, equipamentos e instrumentos entregues montados e instalados. Suas operações são realizadas da seguinte forma: a) compra matérias-primas; b) realiza processo de industrialização que transforma as matérias-primas, os produtos intermediários e os insumos em partes e componentes que integrarão as plataformas, os equipamentos e os instrumentos; c) executa as operações de montagens e instalações dos referidos produtos que industrializa.

As operações de montagens e instalações são realizadas em locais determinados pelo cliente. Deste modo, serão sempre executadas em áreas diversas daquela onde se processou a industrialização das partes e componentes, ou seja, no estabelecimento da Empresa X. Esclarece ainda que as plataformas e os equipamentos, após as respectivas montagens e instalações, *resultarão em bens ao solo*, enquanto os instrumentos são qualificados como bens móveis.

Em decorrência do exposto, a Consulente formula os seguintes quesitos:

1. Quais as consequências tributárias, nas áreas do IPI, ICMS e ISS, em face do fornecimento das mencionadas plataformas e dos equipamentos?
2. Quais as consequências tributárias, nas áreas do IPI, ICMS e ISS, em face do fornecimento dos referidos instrumentos?

Estudos dos aspectos jurídico-fiscais realizados pelo consultor

Borges (2006) enfatiza, em caráter preliminar, que o estudo das diversas hipóteses de montagens e instalações e suas implicações com os seguintes impostos: IPI, ICMS e ISS deve ter por objeto: a) montagens e instalações *não qualificadas* como obras de construção civil; b) montagens e instalações *qualificadas* como obras de construção civil.

- **No caso de montagens e instalações *não qualificadas* como obras de construção civil**

No contexto da legislação do IPI, a *montagem* encontra-se definida no inciso III do art. 4.º do RIPI, que estabelece:

Art. 4.º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, tal como: [...]

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

O consultor entende que os *produtos, partes, peças ou componentes* utilizados na montagem já possuem *funcionalidade própria*, isto é, são produtos acabados, e que a reunião deles resultará num *novo produto*, autônomo e com funcionamento e finalidade diferentes de cada um dos componentes, partes e peças utilizados. Por conseguinte, trata-se de uma operação de industrialização, sujeito à incidência do IPI.

Pela legislação do ICMS a montagem está definida na alínea "c", inciso I do art. 4.º do RICMS do Estado de São Paulo, que dispõe:

Art. 4.º Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se:

I - industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tal como: [...]

c) a que consista na reunião de produtos, peças e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem).

Observa o consultor que a legislação estadual adotou praticamente aquele conceito constante da redação da legislação do IPI. No que se refere o termo *instalações*, as legislações, tanto a do IPI como a do ICMS, não fornecem um conceito normativo das operações com instalações, restando portanto o seguinte conceito técnico de instalações: *"consiste num processo integrado por um série de atos e ações, capaz de colocar um bem em funcionamento"*.

Deste modo, entende Borges (2006) que a operação de instalação acha-se perfeitamente inserida nos lineamentos da definição técnica, e não se qualifica como industrialização, para fins de concretização da hipótese de incidência do IPI e do ICMS. Depreende-se que

a operação de *instalação* processa-se numa fase subsequente à *fabricação e montagem* de determinado produto, *não havendo, em decorrência dela* (instalação), qualquer modificação da natureza do funcionamento, do acabamento, da apresentação, da finalidade desse (produto), tampouco seu aperfeiçoamento para o consumo (BORGES, 2006, p.132).

Contudo, enfatiza o consultor, "interessa ao presente estudo, na seara do IPI e ICMS, a situação em que a montagem e a instalação se apresentam como operações realizadas em determinado estágio de um processo de industrialização [...]"

Deste modo, os valores da montagem e instalação qualificam-se como despesas acessórias ao serem debitadas ao adquirente e, conseqüentemente, devem integrar a base de cálculo do IPI e do ICMS, consoante o disposto no item 5, § 1.º do art. 37 do RICMS do Estado de São Paulo.

No que se refere às mercadorias, partes, peças e componentes adquiridos de terceiros no mercado nacional, desde que não sofra qualquer processo de

industrialização, entende o autor que *não haverá a incidência do IPI, no momento da subsequente saída pelo estabelecimento adquirente.*

Quanto à montagem e instalações, está previsto como uma operação de incidência do ISS, consoante o item 14.6 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03, que diz:

14.06 - Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

- **No caso de montagens e instalações qualificadas como obras de construção civil**

De acordo com a legislação do ICMS do Estado de São Paulo, considera-se empresa de construção civil *"toda pessoa física ou jurídica que executar obras de construção civil, promovendo a circulação de mercadorias em seu próprio nome ou no de terceiro"*. De forma exemplificativa, a legislação define como obra de construção civil as atividades de: *"obras destinadas à geração e transmissão de energia, inclusive gás; e obras de montagem e construção de estruturas em geral"*.

Borges (2006) menciona, ainda, o Parecer da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, emitido em resposta à consulta sobre as atividades da construção civil, destacando:

Não basta, pois, que as mercadorias se destinem à aplicação em prédios para àquele se configure a obra de construção civil. É imprescindível o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos:

- a) que o fornecimento da mercadoria decorra de contrato de empreitada ou subempreitada;
- b) que a obra se caracterize como de engenharia civil.

Deste modo, o autor entende que "no contrato de empreitada, a obrigação específica qualifica-se como uma obrigação de fazer, isto é, um serviço a que se obriga o empreiteiro", enquanto "no contrato de compra e venda mercantil, a obrigação do vendedor é uma obrigação de dar, ou seja, transferir a propriedade da

mercadoria ao consumidor". No caso da exigência contida no item "b" retro, observa que os arts. 59 a 60 da Lei n.º 5194/55, que regulam o exercício das profissões de engenheiro, arquiteto e engenheiro agrônomo, também especificam as condições para que a obra seja de construção civil.

Observa o autor que não incide o ICMS sobre: a) a execução de obra por administração sem fornecimento do material; b) o fornecimento de material, adquirido de terceiro, pelo empreiteiro ou subempreiteiro, para aplicação na obra; c) a movimentação de material a que se refere a alínea anterior entre estabelecimento do mesmo titular, entre estes e a obra, ou de uma para a outra; d) a saída de máquina, veículo, ferramenta ou utensílio para a prestação de serviço em obra, desde que devam retornar ao estabelecimento do remetente.

Por outro lado, ocorrerá a incidência do ICMS sobre: a) saídas de materiais, inclusive sobras e resíduos decorrentes da obra executada ou demolição, quando destinados a terceiros; b) a saída de seu estabelecimento, de material de fabricação própria; c) a entrada de mercadoria importada do exterior; d) a entrada de mercadoria de outras unidades da Federação.

Parecer conclusivo do consultor tributário

Questão 1. Quais as consequências tributárias, nas áreas do IPI, ICMS e ISS, em face do fornecimento das mencionadas plataformas e dos equipamentos?

Resposta: Inicialmente, vale mencionar que o fornecimento das referidas plataformas e dos sobreditos equipamentos deve se processar como fulcro num contrato de empreitada global para a execução de obras de construção civil.

As consequências tributárias, nas áreas do IPI, ICMS e ISS, em face da adoção da linha comercial sugerida no parágrafo anterior, estão amplamente comentadas retro, que, por sua vez, podem ser resumidas nos seguintes termos:

A. IPI e ICMS

Incidem sobre as partes e componentes industrializados pelo estabelecimento da Empresa X, executora da obra fiscalmente qualificada como de construção civil (fornecimento de bens – plataformas e equipamentos – aderentes ao solo).

B. ISS

Incide sobre a remuneração da mão-de-obra aplicada nas atividades de montagem e instalações das plataformas e dos equipamentos.

Questão 2. Quais as consequências tributárias, nas áreas do IPI, ICMS e ISS, em face do fornecimento dos referidos instrumentos?

Resposta: Preliminarmente, vale ressaltar que o fornecimento dos mencionados instrumentos deve se processar com respaldo num *contrato de compra e venda mercantil*.

As consequências tributárias, em face da perfilhação do liame negocial sugerido no parágrafo anterior, estão descritas supra, que, por sua vez, podem ser sintetizadas nos seguintes termos:

A. IPI e ICMS

Incidem sobre o valor total cobrado pelo fornecimento dos instrumentos (bens móveis) montados e instalados.

B. ISS

Não incide.

2. PESQUISAS CONTÁBEIS REALIZADAS NO ÂMBITO ACADÊMICO SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Estudo sobre Estrutura de Capital e Política de Dividendos Considerando a Tributação Brasileira

Considerando as principais questões relacionadas às finanças das empresas, como a estrutura de capital e a política de dividendos, Abreu (2004) destaca os clássicos das finanças Modigliani & Miller, pelos seus argumentos, segundo os quais os financiamentos das empresas com recursos de terceiros aumentariam seu valor e o retorno ao seu acionista. Observa que, no Modelo de Gordon, a retenção de lucros, desde que o retorno proporcionado pela empresa seja superior ao oferecido pelo mercado, sempre aumentaria a riqueza do acionista. Em face desses argumentos, levanta as seguintes questões de pesquisa: **"Estes modelos são válidos, sem adaptações, na realidade tributária brasileira? Se não forem válidos nessa situação, poderiam ser adaptados à realidade brasileira?"**.

O trabalho de pesquisa teve como objetivo principal avaliar a influência da tributação sobre o valor das empresas, o retorno do acionista e a política de dividendos.

Para atingir esse objetivo, entendeu o autor que deveriam ser alcançados outros objetivos secundários, entre os quais se ressaltam: a) a adaptação das proposições de Modigliani & Miller à tributação brasileira; b) a comparação das proposições de Modigliani & Miller com sua adaptação à tributação brasileira.

Na legislação tributária norte-americana, o recebimento de dividendos é tributado a uma taxa em torno de 35%, enquanto os ganhos de capital na venda de ações são tributados a uma taxa mínima de 28%. Em vista disso, os investidores com maiores recursos, ou seja, aqueles que normalmente possuem a maioria das ações e recebem a maioria dos dividendos, poderiam optar por não realizar seus ganhos via dividendos. Isto faria com que as empresas não distribuíssem, ou distribuíssem apenas uma pequena quantia de seus lucros, retendo-os para novos investimentos. A retenção de lucros provavelmente elevaria o preço das ações, fazendo com que o investidor preferisse realizar seus ganhos através da venda de ações, que contaria com uma tributação inferior (WESTON; BRIGHAM, 2000, p.707).

No Brasil, os dividendos não são tributados pelos seus acionistas, e os ganhos de capital, quando se tratar de pessoas físicas, incide o Imposto de Renda à alíquota mínima de 15%.

Existe, no Brasil, uma tributação diferenciada sobre os valores distribuídos aos acionistas, que é a remuneração do Capital a título de Juros Sobre o Capital Próprio (JSCP).

Esses juros podem ser deduzidos da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica como despesas financeiras, calculados com base na TJLP aplicada sobre o Capital Próprio, desde que respeitados os limites: de 50% do lucro do exercício, antes do Imposto de Renda, ou de 50% das Reservas de Lucros acumulados, dos dois parâmetros o de menor valor. O JSCP é tributado na fonte à alíquota de 15%, podendo esta remuneração ser deduzida do dividendo mínimo obrigatório ou estatutário.

Este imposto é compensável com o devido no exercício, quando o acionista for pessoa jurídica. Todavia, em se tratando de acionistas pessoas físicas,

a tributação é exclusiva na fonte, ou seja, o imposto não poderá ser compensado futuramente. Se a pessoa jurídica for isenta do Imposto de Renda, o imposto retido na fonte será considerado tributação definitiva (não compensável nem restituível).

Antes de se apresentar o estudo do caso preconizado por Abreu (2004) em sua dissertação, traz-se para uma reflexão alguns argumentos sobre a questão da relevância e irrelevância dos dividendos emitidos pelos autores Damodaran e Assaf Neto, consubstanciados nos seguintes termos:

O pressuposto implícito do argumento da irrelevância dos dividendos é simples. As empresas que pagam mais dividendos oferecem uma valorização menor, mas devem fornecer o mesmo retorno total para os acionistas, dadas as suas características de risco e os fluxos de caixa de suas decisões de investimentos. Portanto, se não há impostos, ou se os dividendos e ganhos de capital são tributados com a mesma taxa, os investidores devem ser indiferentes entre receber seus retornos como dividendos ou como valorização do preço das ações (DAMODARAN, 2002, p.371).

Um aspecto bastante controvertido na área de finanças refere-se a se os dividendos são ou não relevantes para os acionistas de uma empresa, ou seja, se a fixação de determinada política exerce ou não influências sobre o preço de mercado de uma ação. [...]. No Brasil, esses pontos são colocados em nível de grande desprezo pelas empresas, de pouco uso pelos investidores em geral, e oferecem à comunidade acadêmica, ainda, poucos trabalhos conclusivos sobre a matéria. A par dessa situação precária, alia-se, ainda, a legislação vigente no país (discutida mais adiante), que estabelece o pagamento de um dividendo obrigatório [...] (ASSAF NETO, 2006, p.437).

Abreu (2004, p.73-76) faz uma comparação do uso da dedutibilidade dos Juros Sobre o Capital Próprio, da Base de Cálculo do Imposto de Renda, com outras alternativas de distribuição de resultados. Considera que uma determinada empresa com rentabilidade do ativo de 20%, não possuindo dívidas, apresente rentabilidade do Patrimônio Líquido igual à do ativo. Em um determinado período X, a TJLP foi superior a 10%, ou seja, a empresa pode distribuir ou contabilizar metade de seus lucros como JSCP.

Supondo-se que a empresa tenha a possibilidade de escolher, para a destinação dos resultados do exercício, cinco alternativas, quais sejam: 1. reter todo o seu lucro; 2. distribuir todo o lucro na forma de dividendos; 3. contabilizar a

distribuição de JSCP e retê-lo a título de aumento de capital; 4. distribuir apenas os JSCP e reter o restante do lucro; 5. distribuir dividendos e os JSCP.

Consideram-se o IRPJ e a CSLL calculados sobre o LAIR, considerando a alíquota de 34%. Pela subtração do valor do Imposto de Renda do LAIR chega-se ao Lucro Líquido. Do valor do Lucro Líquido são diminuídos os dividendos distribuídos e os JSCP capitalizados. A soma destes três termos permite chegar ao novo valor do Patrimônio Líquido.

Em face das cinco hipóteses levantadas, Abreu (2004) analisa os efeitos da tributação para os acionistas, conforme demonstra a tabela a seguir:

TABELA 1 - RETORNO AOS ACIONISTAS EM FUNÇÃO DOS RESULTADOS

		RETER TODO LUCRO ⁽¹⁾	DISTRIBUIR TODO LUCRO ⁽²⁾	CONTABI- LIZAR JSCP E RETER ⁽³⁾	DISTRIBUIR APENAS JSCP ⁽⁴⁾	DISTRIBUIR O LUCRO em JSCP+DIV ⁽⁵⁾
A. Destinação do Resultado do Exercício						
1. Patrim. Líquido		100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
2. LAJIR		20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
3. JSCP = LIM. 50% DO LUCRO		0	0	-10.000	-10.000	-10.000
4. Lucro antes IRPJ/CSLL		20.000	20.000	10.000	10.000	10.000
5. IRPJ/CSLL	34%	-6800	-6.800	-3.400	-3.400	-3.400
6. Reversão JSCP		0	0	10.000	10.000	10.000
6. Lucro Líquido		13.200	13.200	16.600	16.600	16.600
7. Dividendos		0	13.200	0	0	-6.600
- JSCP		0	0	0	-10.000	-10.000
8. Lucros Retidos		13.200	0	15.100	6.600	0
9. Novo Patrimônio Líquido		113.200	100.000	115.100	106.600	100.000
B. Análise do Retorno de Capital aos Acionistas						
10. Ganho de Capital		13.200	0	15.100	6.600	0
11. IR S/Ganho Capital	20%	-2.640	0	-3.020	-1.320	0
12. Ganho Cap. Líquido		10.560	0	12.080	5.280	0
13. Rend. Dividendos		0	13.200	0	0	6.600
14. JSCP Tribut. Fonte	15%	0	0	0	8.500	8.500
15. Rendimento Líquido		10.560	13.200	12.080	13.780	15.100

FONTE: Adaptado de Abreu (2004, p.75)

Abreu (2004, p.77) verifica que a empresa na hipótese da alternativa 3 é que apresentou maior aumento de seu Patrimônio Líquido. Ela minimizou o pagamento de impostos e reteve seus lucros. Observa também que o aumento verificado do

Patrimônio Líquido se reduz à medida que a empresa distribui uma parcela maior de seus resultados.

Constata o autor que as alternativas que maximizam o Patrimônio Líquido da empresa não são necessariamente as melhores para o acionista. Finalmente, na ultima coluna mostra-se o resultado para o acionista, sob a ótica do valor líquido por ele obtido na forma de proventos e valor líquido de venda das ações. Estes valores também são classificados em ordem de rentabilidade, o que permite comparar a rentabilidade de cada opção para o acionista com os efeitos dessas mesmas atitudes sobre as demonstrações da empresa.

Observa ainda o autor que a tributação sobre o Ganho de Capital possui maior importância para o acionista que a economia tributária gerada pela tributação diferenciada sobre os JSCP existentes no Brasil. Isto é explicado da mesma forma que para o fato de a distribuição de dividendos ser uma alternativa melhor para o acionista que a contabilização dos JSCP, seguida de sua retenção a título de aumento de capital.

A tributação sobre os Ganhos de Capital é um grande motivador para o acionista pleitear o recebimento de dividendos. O recebimento de dividendos evita a valorização da ação e pode servir como um instrumento para evitar o pagamento deste imposto.

Os Juros Sobre o Capital Próprio constituem um Benefício Fiscal que não deve ser desperdiçado. A empresa pode contabilizá-los como um aumento de capital ou distribuí-los efetivamente. As duas formas trazem vantagem fiscal em relação a simplesmente ignorar esse instrumento. Entretanto, a distribuição efetiva dos recursos apresenta a vantagem de diminuir a tributação sobre o Ganho de Capital decorrente da valorização das ações, da mesma forma que ocorre com os dividendos (PROCIANOY, 1994 apud ABREU, 2004).

Abreu (2004) cita como exemplo de empresa que adotou este tipo de política a Springer, cujo resumo foi por ele apresentado nos seguintes termos:

A Springer é uma empresa dedicada à produção de sistemas de climatização e possui capital aberto desde 1993. De acordo com dados da Economática, seu Patrimônio Líquido em junho de 2003 era de cerca de 130 milhões de reais, sendo composto por 70% de ações ordinárias. Das ações ordinárias, 30% pertencem a minoritários e, das preferenciais, 25%. No período compreendido entre 1997 e 2002, a Springer adotou uma política de distribuir lucros e, simultaneamente, aumentar o capital. A empresa não contabilizou os Juros Sobre o Capital Próprio.

A Tabela 06 mostra a evolução da quantidade de ações, das ações em muito pouco negociadas, tendo como preço teórico estimado pela BOVESPA R\$ 3,81. Após o último aumento de capital, e em uma época em que a empresa enfrentava baixas vendas devido ao racionamento de eletricidade, as ações ordinárias eram negociadas a R\$ 3,71. Em julho de 2003 as ações ordinárias da Springer eram negociadas a R\$ 6,30.

TABELA 6 -

Empresa Springer S.A.

Quantidade de ações, aumento de capital e dividendos

Data	Ações existentes	Aumento de novas ações	Dividendos \$	Aumento de capital \$
27/4/97	4.322			
28/4/97	4.803	481	6.224	2.866
28/4/98	5.604	801	6.340	3.244
10/2/99	7.004	1.400	7.397	3.780
10/2/99	8.756	1.752	8.126	4.065
11/1/02	10.006	1.250	8.756	3.780
Somas			36.843	17.735

Fonte: Abreu, 2004, p.92 (adaptado)

Supondo que a empresa possuísse o mesmo valor em bolsa, caso não tivesse aumentado seu capital, ela possuiria, na data do último aumento de capital, 4.322 milhares de ações cotadas a R\$ 8,59. Comparando ao valor de bolsa naquela data, a empresa evitou que seu acionista tivesse um ganho de capital de R\$ 4,88 (8,59 – 3,71) por ação. Considerando o total de ações da empresa, ela evitou o ganho de capital de cerca de 21 milhões de Reais, implicando uma economia tributária para os acionistas de cerca de 4,2 milhões de Reais.

O caso da Springer evidencia uma economia tributária, com conseqüente maior rentabilidade para os acionistas de empresas, que adotam políticas de dividendos semelhantes. As pesquisas estudadas na revisão bibliográfica nem sempre chegaram às mesmas conclusões sobre a relação entre rentabilidade e dividendos. Poucas delas abordaram diretamente a questão da tributação sobre o acionista."

Em suas conclusões, Abreu (2004) apresenta seus comentários sobre algumas adaptações às proposições de Modigliani e Miller em relação ao Dividendo e os JSCP à realidade tributária brasileira:

- a) As proposições de Modigliani e Miller não podem ser aplicadas diretamente à realidade brasileira, devido à existência da possibilidade de dedução dos JSCP da Base de Cálculo do IRPJ e a CSLL;
- b) Verificou-se que o Benefício Fiscal gerado pela dedução das despesas com juros sobre financiamentos da Base de Cálculo do Imposto de Renda, identificado por Modigliani e Miller, cresce mais lentamente caso exista a tributação diferenciada em relação aos Juros sobre o Capital Próprio;
- c) São obtidas conclusões semelhantes na análise do retorno proporcionado ao acionista em função do endividamento da empresa. A dedutibilidade dos Juros Sobre o capital Próprio da Base de Cálculo do Imposto de Renda aumenta o retorno dos acionistas das empresas não alavancadas;
- d) Desta forma, no Brasil, verificou-se que não ocorre uma reversão das tendências indicadas pelas proposições de Modigliani e Miller, que indicam um crescimento do valor da empresa e do retorno ao acionista em função do nível de alavancagem;
- e) Verificou-se que a tributação sobre os dividendos não deve ser considerada ao elaborar uma política de distribuição de lucros. Isto ocorre porque a retenção de lucros com o objetivo de evitar o pagamento de tal imposto implicaria maiores rendimentos e dividendos futuros, os quais também estarão sujeitos à tributação;
- f) Desta forma, a retenção de lucros presentes não implicará simplesmente na economia de tributos sobre dividendos, mas acarretará uma simples postergação tributária. A tributação sobre o ganho de capital é importante para o aplicador, apesar de alguns autores a ignorarem devido a seu diferimento;
- g) Uma forma de evitar a tributação sobre o ganho de capital é a distribuição de dividendos e Juros Sobre o Capital Próprio com o objetivo de evitar a valorização das ações;
- h) O pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio implica uma redução da tributação sobre o conjunto composto pela empresa e acionista;
- i) Foi proposta uma estratégia para melhorar o retorno recebido pelo acionista. Esta estratégia consiste em distribuir os Juros Sobre o Capital Próprio; não sendo possível, ao menos, contabilizá-los. Uma vez tratada a questão dos Juros sobre o Capital Próprio, deve-se distribuir o máximo de dividendos e, em seguida, aumentar o capital. Esta estratégia permite usufruir o benefício dos Juros Sobre o Capital Próprio, aproveitar do fato da alíquota de imposto sobre os dividendos não influir no retorno ao acionista, e reduzir o Ganho de Capital. Verificou-se o caso da empresa Springer que, ao adotar uma política de dividendos semelhante à explicada, gerou uma economia a seus acionistas de cerca de sete milhões de reais.

2.2 Estudo sobre a Influência do Planejamento Tributário na Cadeia de Valor

Schnorrenberger (2001), em breve descrição sobre sua pesquisa, comenta que há desigualdade na tributação entre as categorias de agentes produtivos, isto porque existem aquelas empresas que não planejam a economia tributária, as que planejam e nela obtêm vantagens competitivas, e as que adquirem competitividade pelo poder de influência ou negociação. Em face disso, levanta a seguinte questão de pesquisa: **"Qual a repercussão da desigualdade tributária na cadeia de valor e entre os agentes produtivos?"**

O objetivo de seu estudo consistiu em demonstrar as repercussões dos tributos na cadeia de valor e na competitividade das empresas e dos demais agentes produtivos, procurando mostrar, entre outras questões, a convivência das três categorias de empresas quando relacionadas ao planejamento tributário.

A pesquisa foi desenvolvida por meio de estudo de caso junto a uma grande empresa do ramo de cerâmicas, de alcance produtivo nacional e internacional, com sede em Santa Catarina, tendo proporcionado ao autor a compreensão da abrangência e do significado do tributo e suas repercussões ao longo do processo produtivo.

Pondera o autor que a visualização da carga tributária total na produção pode ser obtida pelo restabelecimento do ônus tributário aos insumos, cujos impostos não cumulativos são aproveitados pelo fabricante da etapa seguinte do processo produtivo, e assim sucessivamente até o consumidor final. Os impostos cumulativos também são apurados, porém integram-se ao custo do produto na etapa seguinte do processo produtivo. Conhecendo-se a carga tributária cumulativa e não-cumulativa nos insumos e cadeias sucessivas, têm-se condições de focalizar o custo tributário diferenciado por região de atuação e escolher a faceta de mercado desejado (SCHNORRENBARGER, 2001).

Por meio da análise e interligação do tributo nas cadeias de valor dos Fornecedores da Catarinense de Cerâmica, Schnorrenberger determinou o custo tributário embutido nos itens das categorias de custo dos insumos adquiridos pela

empresa pesquisada, nas cadeias de valor dos seus fornecedores, nas proporções relacionadas aos custos dos insumos propriamente ditos e os tributos embutidos. Deste modo, os componentes dos insumos, custos e tributos apurados pelo autor do trabalho apresentaram significativa variabilidade entre as categorias de itens de custo, tendo observado, também, as proporções do ônus tributário que influenciam nas vendas da cadeia produtiva da empresa Catarinense de Cerâmica.

Os itens de custos dos insumos e os tributos embutidos na cadeia dos fornecedores foram apurados pelo autor, conforme mostra o gráfico 1.

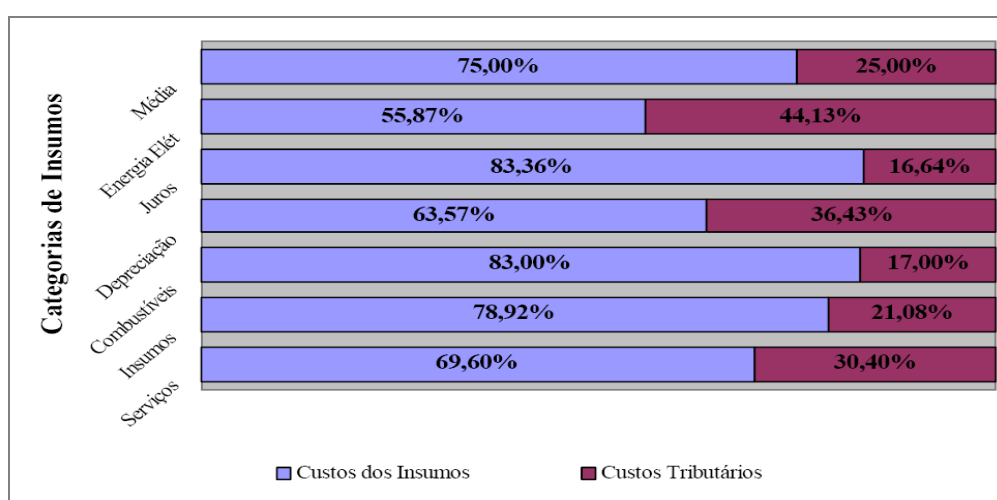


GRÁFICO 1 - COMPOSIÇÃO DO CUSTO DOS INSUMOS ADQUIRIDOS DAS CADEIAS DE VALOR DOS FORNECEDORES

FONTE: Schnorrenberger (2001, p.89)

Com o intuito de formular as melhores opções de mercado em função da variação dos tributos, Schnorrenberger apurou de forma consolidada o custo tributário das cadeias dos fornecedores e produtores, condicionando a escolha às melhores opções. Assim, os insumos produzidos foram agregados num único processo.

Essas opções estratégicas de comercializar os produtos da empresa pesquisada a um menor custo tributário foram individualmente e detalhadamente analisadas pelo autor, podendo resumir-se no gráfico a seguir:

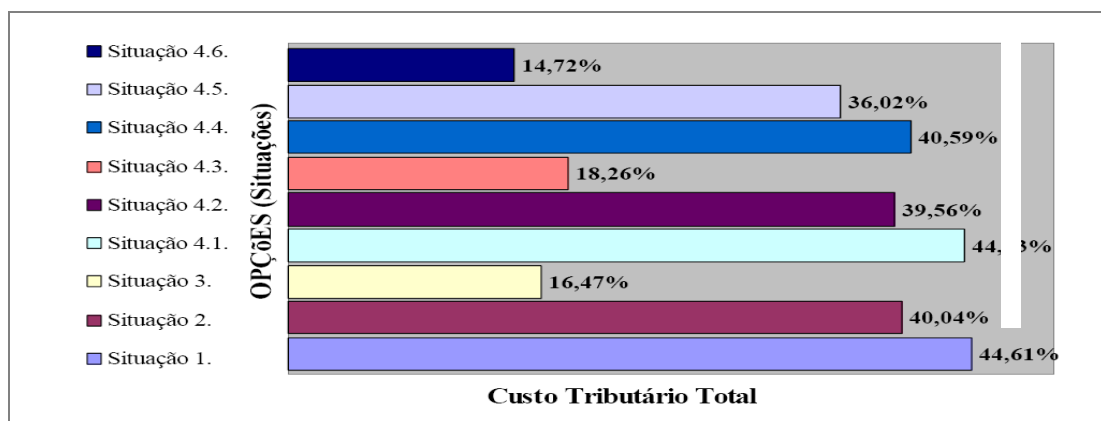


GRÁFICO 2 - OPÇÕES ESTRATÉGICAS DE COMERCIALIZAR, ENFOCANDO A ECONOMIA DO CUSTO TRIBUTÁRIO

FONTE: Schnorrenberger (2001, p.104)

NOTA: Situações quanto à origem dos custos tributários:

- n. 1. - Custo tributário acumulado nas compras nacionais e vendas dentro do Estado de Santa Catarina;
- n. 2. - Custo tributário acumulado nas compras nacionais e vendas para outros estados brasileiros;
- n. 3. - Custo tributário acumulado no processo produtivo de compras nacionais e vendas para o exterior;
- n. 4.1 - Matéria-prima importada do exterior, com II, TEC e TP e vendas no Estado de Santa Catarina;
- n. 4.2 - Matéria-prima importada do exterior, com II, TEC e TP e vendas para outros estados brasileiros;
- n. 4.3 - Matéria-prima importada do exterior com II, TEC e TP e vendas de exportações para o exterior;
- n. 4.4 - Matéria-prima importada do exterior sem II, TEC e TP e vendas no estado de Santa Catarina;
- n. 4.5 - Matéria-prima importada do exterior sem II, TEC e TP e vendas para outros estados brasileiros;
- n. 4.6 - Matéria-prima importada do exterior sem II, TEC e TP e vendas para o exterior.

Em face dos resultados apresentados no gráfico acima ficou evidente que, mediante as opções relacionadas pelo autor, não se poderia chegar a outra conclusão a não ser a que segue:

Pelo que os cenários das opções de mercado indicam no quadro acima, comprar os insumos dos países do Bloco MERCOSUL e, após a industrialização, vendê-los para esses países é a melhor opção de negócio em termos tributários. Esta opção apresenta 14,72% de custo tributário acumulado no preço do produto. A segunda melhor opção estratégica de negócios é a de comprar insumos nacionais, industrializá-los e então exportar. Esta opção apresenta 16,47% de custo tributário acumulado no preço do produto. A terceira melhor opção de negócios é a de importar a matéria-prima através do Regime Drawback.

Finalizando a análise dos resultados obtidos por Schnorrenberger em sua dissertação, destacamos apenas dois parágrafos importantes de sua conclusão, consubstanciados nos seguintes termos:

O estudo e pesquisa apresentados neste trabalho mostram que o sistema tributário brasileiro em vigor é complexo, desestruturado e apresenta tratamento diferenciado aos agentes produtivos iguais. A repercussão do tributo é mostrada em todos os casos estudados.

Cada caso estudado mostra alguma alternativa diferente de obter vantagem competitiva pela redução ou eliminação da carga tributária em relação aos concorrentes que não têm tal alternativa em seu alcance gerencial. Os efeitos diferenciados do tributo em cada caso demonstram a capacidade de interferência do gestor no processo produtivo através do planejamento tributário. Por consequência, há diferentes cargas tributárias sobre a produção de agentes produtivos iguais. Estas repercutem em suas cadeias de valor e na competitividade entre os agentes produtivos.

APÊNDICE 2
QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – SCSA

PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE

Pesquisa sobre Gestão e Planejamento de Tributos

(Para receber suas respostas tabuladas, preencha o quadro abaixo)

Empresa: _____

Endereço: _____

Município: _____ CEP: _____

Responsável: _____ Cargo: _____

INSTRUÇÕES GERAIS

- A) Marcar com "X" na(s) opção (ões) mais apropriadas para a sua empresa e preencha o espaço em branco indicado no quesito para as questões abertas.
- B) É necessário que o respondente do questionário atue na Gerência de Impostos ou áreas afins;
- C) Nas Micros e Pequenas Empresas, o respondente do questionário pode ser o contador autônomo ou escritório contabilidade externa, caso seja o responsável pelos impostos da empresa.
- D) Responda apenas um exemplar do questionário por Empresa;
- E) O prazo para resposta ao questionário vai até 17 de Janeiro de 2008;

QUESTIONÁRIO

1. QUANTO AO PERFIL DO RESPONDENTE

1.1 Qual o seu nível educacional?

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Superior completo ou em andamento | <input type="checkbox"/> Especialização completa ou em andamento |
| <input type="checkbox"/> Mestrado completo ou em andamento | <input type="checkbox"/> Doutorado completo ou em andamento |
| <input type="checkbox"/> Técnico (especificar) _____ | |

1.2 Qual sua principal formação acadêmica?

- | | | | |
|---|--|-----------------------------------|------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Administração de Empresas | <input type="checkbox"/> Contabilidade | <input type="checkbox"/> Economia | <input type="checkbox"/> Advocacia |
| <input type="checkbox"/> Outros (especificar) _____ | | | |

1.3 Há quanto tempo exerce função relacionada com tributos? _____ (Anos).

1.4 Sua participação em cursos de treinamento, seminários ou palestras sobre tributos tem ocorrido com que frequência?

☐ Mensalmente ☐ Semestralmente ☐ Trimestralmente ☐ Anualmente

1.5 Em sua opinião, os cursos de graduação em Ciências Contábeis deveriam incluir matérias específicas sobre: Sistema Tributário, Legislação Tributária e Planejamento Tributário?

☐ Sim ☐ Não ☐ Apenas de forma superficial ☐ Apenas em pós-graduação

2. QUESTÕES SOBRE GESTÃO E PLANEJAMENTO DE TRIBUTOS

2.1 Qual o regime de tributação adotado pela empresa?

☐ Tributação Simples (Microempresa e Empresa de Pequeno Porte) ☐ Lucro Presumido
☐ Lucro Arbitrado ☐ Lucro Real Trimestral ☐ Lucro Real Anual.

2.2 A empresa possui unidade funcional (departamento, área etc.) de Gestão Tributária?

☐ Sim ☐ Não ☐ Não aplicável devido ao seu porte

2.3 A empresa possui unidade funcional (departamento, área etc.) de Auditoria Interna?

☐ Sim ☐ Não ☐ Não aplicável devido ao seu porte

2.4 A empresa contrata serviços de Auditoria Externa?

☐ Sim ☐ Não ☐ Não aplicável devido ao seu porte

2.5 A empresa tem adotado medidas de Planejamento Tributário, com vistas em otimizar sua carga tributária?

☐ Sim ☐ Não

2.6 O Planejamento Tributário, quando aplicado pela empresa, visa possíveis reduções diretas ou indiretas nos custos com quais dos seguintes impostos?

☐ IRPJ/CSLL ☐ ICMS ☐ IPI ☐ PIS/COFINS ☐ ISS ☐ Outros Impostos

2.7 As decisões relacionadas ao Planejamento Tributário são tomadas com a participação de:

- ☐ Colaboradores e responsáveis pela área
- ☐ Responsáveis pela área de impostos
- ☐ Responsáveis pelas áreas, diretores e executivos
- ☐ Diretores e a Presidência ou Conselho de Administração
- ☐ Outros-especificar: _____

2.8 As estratégias traçadas no Planejamento Tributário da Empresa têm a participação de empresas de consultorias tributárias?

- ☐ Permanentemente ☐ Eventualmente ☐ Não utiliza

2.9 Em sua opinião, o advento da norma geral antielisão (Lei Complementar n. 104/2001) dificultou a tomada de decisões gerenciais em relação ao Planejamento Tributário?

- ☐ Sim ☐ Não

APÊNDICE 3
RESULTADO DA TABULAÇÃO DAS RESPOSTAS

RESULTADO DA PESQUISA

Esta enquete foi concebida e tabulada com ajuda do Sphinx.

Plano: início 14/12/2007 - encerramento 17/01/2008 às 16h45

Amostra: 250 empresas - Respondentes: 87 (34,8%)

Este plano contempla 14 análises.

1. Qual seu nível educacional?

Nível Educacional	Freq.	%
Não-resposta	0	0,0
Nível técnico ou inferior	8	9,2
Curso de Graduação	48	55,2
Especialização	28	32,2
Mestrado	3	3,4
Doutorado	0	0,0
TOTAL OBS.	87	

2. Qual a sua principal formação acadêmica?

Formação acadêmica	Freq.	%
Não-resposta	5	
Administração	27	32,9
Contabilidade	37	45,1
Economia	9	11,0
Advocacia	1	1,2
Outros	8	9,8
TOTAL OBS.	82	

3. Há quanto tempo exerce função relacionada com tributos?

Tempo	Freq.	%
Não-resposta	6	6,9
Menos de 2	2	2,3
De 2 a 4	5	5,7
De 4 a 6	11	12,6
De 6 a 8	3	3,4
De 8 a 10	2	2,3
De 10 a 12	19	21,8
12 e mais	39	44,8
TOTAL OBS.	87	100,0

A questão é de resposta aberta numérica. As observações são reagrupadas em 7 categorias de igual amplitude. A média e o desvio-padrão são calculados sem considerar as não-respostas.

Mínimo = 0, Máximo = 40

Soma = 1133

Média = 13,99 Desvio-padrão = 9,19

4. Sua participação em cursos de treinamento, seminários ou palestras sobre tributos tem ocorrido com que frequência?

Cursos	Freq.	%
Não-resposta	5	5,7
Mensalmente	3	3,4
Semestralmente	22	25,3
Trimestralmente	12	13,8
Anualmente	45	51,7
TOTAL OBS.	87	100,0

5. Em sua opinião, os cursos de graduação em Ciências Contábeis deveriam incluir matérias específicas sobre: Sistema Tributário, Legislação Tributária e Planejamento Tributário?

Matérias	Freq.	%
Não-resposta	1	1,1
Não	0	0,0
Apenas de forma superficial	4	4,6
Sim	81	93,1
Apenas em pós-graduação	1	1,1
TOTAL OBS.	87	100,0

6. Qual o regime de tributação adotado pela empresa?

Regime	Freq.	%
Não resposta	2	2,3
Tributação Simples (Microempresa e Empresa de Pequeno Porte)	9	10,3
Lucro Presumido	22	25,3
Lucro Arbitrado	1	1,1
Lucro Real Trimestral	14	16,1
Lucro Real Anual	41	47,1
TOTAL OBS.	87	

A quantidade de citações é superior à quantidade de observações devido às respostas múltiplas (5 no máximo).

7. A empresa possui unidade funcional (departamento, área etc.) de Gestão Tributária?

Unidade Gestão Tributária	Freq.	%
Não-resposta	3	3,4
Sim	28	32,2
Não	35	40,2
Não aplicável devido ao seu porte	21	24,1
TOTAL OBS.	87	100,0

8. A empresa possui unidade funcional (departamento, área etc.) de Auditoria Interna?

Unidade audit Interna	Freq.	%
Não-resposta	1	1,1
Sim	21	24,1
Não	43	49,4
Não aplicável devido ao seu porte	22	25,3
TOTAL OBS.	87	100,0

9. A empresa contrata serviços de Auditoria Externa?

Serviços Audit. Externa	Freq.	%
Não-resposta	1	1,1
Sim	36	41,4
Não	32	36,8
Não aplicável devido ao seu porte	18	20,7
TOTAL OBS.	87	100,0

10. A empresa tem adotado medidas de Planejamento Tributário, com vistas a otimizar sua carga tributária?

Planejamento	Freq.	%
Não-resposta	1	1,1
Sim	70	80,5
Não	16	18,4
TOTAL OBS.	87	100,0

11. O Planejamento Tributário, quando aplicado pela empresa, visa possíveis reduções diretas ou indiretas nos custos com quais dos seguintes impostos?

Reduções	Freq.	%
Não resposta	8	9,2
IRPJ/CSLL	54	62,1
ICMS	56	64,4
IPI	43	49,4
PIS/COFINS	59	67,8
ISS	20	23,0
Outros Impostos	18	20,7
TOTAL OBS.	87	

A quantidade de citações é superior à quantidade de observações devido às respostas múltiplas (6 no máximo).

12. As decisões relacionadas ao Planejamento Tributário são tomadas com a participação de:

Decisão	Freq.	%
Não-resposta	4	4,6%
Colaboradores e responsáveis pela área	11	12,6%
Responsáveis pelas áreas, diretores e executivos	56	64,4%
Diretores e a Presidência ou Conselho de Administração	9	10,3%
Responsáveis pela área de impostos	2	2,3%
Outros - especificar	5	5,7%
TOTAL OBS.	87	100%

13. As estratégias traçadas no Planejamento Tributário da Empresa têm a participação de empresas de consultorias tributárias?

Estratégias	Freq.	%
Não-resposta	3	3,4%
Permanentemente	21	24,1%
Eventualmente	37	42,5%
Não utiliza	26	29,9%
TOTAL OBS.	87	100%

14. Em sua opinião, o advento da norma geral antielisão (Lei Complementar n.º 104/2001) dificultou a tomada de decisões gerenciais em relação ao Planejamento Tributário?

Antielisão	Freq.	%
Não-resposta	10	11,5
Sim	35	40,2
Não	42	48,3
TOTAL OBS.	87	100,0